



“La sanción de Multa y Clausura en materia Tributaria”

Trabajo final de graduación. PIA

TARIFA, Pablo Martín

Leg.: VABG55388

Carrera: Abogacía

TUTOR: Ab. Analía Luna

Córdoba, Noviembre 2019

RESUMEN

La Administración Federal de Ingresos Públicos con su desmesurado accionar utiliza la sanción de multa y clausura, que independientemente de su naturaleza represiva, contiene una finalidad ejemplificadora que causa impacto en la comunidad, manteniendo en un todo el estado de derecho.

Por ello, este trabajo final de grado ha sido pensado como herramienta para los distintos profesionales, que no tienen una especialización en la materia, al momento de aconsejar a sus clientes en determinadas situaciones que puedan terminar con la clausura de su negocio.

Se analizó la legislación tributaria vigente, su procedimiento de aplicación, tanto en la etapa administrativa como judicial y su constitucionalidad. Se enunciaron los requisitos legales que se deben respetar en la confección del acta de comprobación, para continuar con el análisis de la clausura preventiva. Luego se trabajó sobre la validez de la aplicación de la acción de amparo en este tipo de sanciones. Y se concluyó con la enunciación de posibles recomendaciones para modificar el procedimiento y legislación vigente.

Palabras claves: Sanción penal, clausura preventiva, acta de comprobación, ley penal en blanco.

ABSTRACT

The Federal Administration of Public Revenue with its excessive action uses the penalty of fine and closure, which, regardless of its repressive nature, contains an exemplary purpose that causes impact on the community, maintaining the entire rule of law.

Therefore, this project has been designed as a tool for different professionals, who do not have a specialization in the matter, when advising their clients in certain situations that may end with the closure of their business.

The current tax legislation, its application procedure, both in the administrative and judicial stage and its constitutionality were analyzed. The legal requirements that must be respected in the preparation of the certificate of verification, the analysis of the preventive closure were stated. And the validity of the application of the protection action. It concluded with the enunciation of possible recommendations to modify the current procedure and legislation.

Keywords: Criminal sanction, preventive closure, verification act, blank criminal law.

ÍNDICE

1	Introducción	4
2	Antecedentes legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales. (Marco teórico)	5
	2.1 Naturaleza jurídica de la sanción de clausura	5
	2.2 Sanción de orden penal	5
	2.3 Naturaleza penal de los ilícitos tributarios	6
	2.4 Evolución de la sanción de clausura	7
	2.5 Análisis de la norma legal vigente. Artículo 40 de la Ley 11.683	9
3	Marco metodológico	17
4	Capítulo 1 – Procedimiento de aplicación de sanciones	19
	4.1 Principios jurídicos básicos del Derecho Penal	19
	4.2 Procedimiento para la aplicación de la sanción de clausura	19
	4.3 Etapa administrativa	20
	4.4 Etapa Judicial	22
	4.5 Conclusiones parciales	23
5	Capítulo 2 – Análisis constitucional de la sanción de clausura tributaria.....	24
	5.1 Constitucionalidad de la sanción de clausura	24
	5.2 Ley penal en blanco	26
	5.3 Definición académica y su clasificación	26
	5.4 ¿Es constitucionalmente válida esta ley?	27
	5.5 Conclusiones parciales	28
6	Capítulo 3 - Acta de comprobación del artículo 41 de la Ley 11.683.....	29
	6.1 Requisitos propios del acta de infracción	29
	6.2 Naturaleza jurídica del acta de constatación ¿Es un instrumento Público o no?.	32
	6.3 Valor probatorio de las actas de constatación	33
	6.4 La impugnación de falsedad del instrumento público en sede civil y en sede penal	36
	6.5 Conclusiones parciales	39
7	Capítulo 4 - El quebrantamiento de la clausura tributaria	40
	7.1 Procedimiento y sanción del quebrantamiento de la clausura	41
	7.2 Conclusiones parciales	41
8	Capítulo 5 - La sanción de clausura tributaria preventiva.....	42
	8.1 Evolución y análisis crítico de la reglamentación.	42

“La sanción de Multa y Clausura en materia Tributaria”

8.2 Procedimiento para la aplicación de la clausura preventiva	44
8.3 Clausura preventiva y su constitucionalidad	45
8.4 ¿La acción de amparo es la más idónea en este tipo de causas?	46
8.5 Conclusiones parciales	46
9 Recomendaciones y conclusiones finales	49
10 Bibliografía y jurisprudencia citada	52

1. INTRODUCCIÓN

El fisco cuenta con facultades discrecionales con el propósito de controlar el debido y exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales para proteger el bien jurídico representado por la renta nacional (Celdeiro E. C., 2016).

El equilibrio entre el ejercicio de las facultades de fiscalización, reconocidas legalmente al organismo recaudador y el respeto a los derechos y garantías constitucionales que asisten a los contribuyentes inspeccionados, constituye una de las fuentes de conflicto de la relación fisco-contribuyente. Esto sucede cuando los funcionarios actúan con finalidad distinta a la perseguida por la Ley lesionando los derechos de los contribuyentes.

Ahora, ¿cuál es la delimitación lógica y razonable del accionar de los inspectores del fisco, hasta donde pueden solicitar y/o requerir, cuál es el límite entre los derechos y los deberes de los contribuyentes en una inspección, y cómo su actuar puede concluir con una posterior sanción de multa y/o clausura?

La razón que motiva el desarrollo de este Proyecto de Investigación Aplicada (PIA) es lograr interpretar las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos, para que el contribuyente pueda conocer cuáles son los límites del fisco en su accionar, y los derechos que lo amparan al momento de afrontar una inspección, con distintas posibilidades de defensa en sus respectivos sumarios; a través del análisis de la doctrina y jurisprudencia en materia de discrecionalidad con el fin de proteger los derechos de los particulares y evitar posibles abusos.

El objetivo general para este trabajo final de grado, es lograr analizar las facultades y limitaciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la aplicación de la sanción de multa y clausura en materia tributaria. Siendo necesario para conseguirlo trazar objetivos específicos, entre los que encontramos: analizar la legislación tributaria vigente referida a la sanción de multa y clausura tributaria, analizar e identificar el procedimiento correcto para su aplicación tanto en la etapa administrativa como judicial y su constitucionalidad, analizar los requisitos legales que se deben respetar en la confección del acta de comprobación, analizar la factibilidad de la aplicación de la acción de amparo en el tema de referencia, para concluir con la enunciación de posibles recomendaciones de modificaciones al procedimiento y legislación vigente.

2. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS, DOCTRINARIOS Y JURISPRUDENCIALES.

MARCO TEÓRICO

2.1. Naturaleza jurídica de la sanción de clausura

La aplicación de la sanción de multa y/o clausura se desarrolla al verse efectivamente lesionado el bien jurídico tutelado por las normas jurídicas, siendo éste el que a interpretación del legislador la sociedad considera de gran valor social; por lo que la naturaleza jurídica de cada sanción en particular permitirá reconocer que bienes jurídicos el legislador intentará proteger.

Al analizar la clausura fiscal, al igual que como en el resto de los ilícitos de naturaleza penal, se encuentran el **elemento objetivo**, conformado por:

- la acción típica cometida por comisión u omisión.
- el autor del ilícito, el contribuyente se comporta como el sujeto activo delictual.
- los medios utilizados para la realización del tipo penal

Y el **elemento subjetivo**, en donde el autor de la conducta, puede actuar con dolo, culpa o error.

En el actual art. 40 de la Ley 11.683, el ilícito se concreta con la realización de una conducta culposa, producto de la simple negligencia o impericia, y los bienes jurídicos protegidos son: a) la administración tributaria, entendiéndose como las facultades de verificación y fiscalización de los tributos, b) debido control del circuito económico en que circulan los bienes¹, es decir, el libre mercado, c) las rentas fiscales, es decir, la recaudación de los tributos, d) la igualdad tributaria².

2.2. Sanción de orden penal

La clausura es considerada una sanción de orden penal que puede ser impuesta por la Administración Tributaria provocando, no solo un perjuicio patrimonial a quien la sufre, sino un serio menoscabo y deterioro de la imagen comercial llegando a afectar la credibilidad de una marca.³

¹C.S.J.N., “Dr. García Pinto, José p/Mickey S.A. s/infracción art. 44, inciso 1º, Ley 11.683”.(1991)

²C.S.J.N., “Moño Azul SA s/Ley 11.683”, (1993).

³Gomez T.; Litvin S.; Domnguez M.; Folco C., Lisicki F. (2006) *Actuación del profesional en la defensa de multas, clausuras, decomiso y secuestro de mercadería*. Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la

Por lo que tanto la imposición de esta pena como su apelación defensiva debe ser realizada con mucho cuidado y respetando principalmente las garantías constitucionales de los contribuyentes; por su parte el organismo recaudador deberá resguardar el principio de la proporcionalidad entre la ilicitud y el castigo, basándose en lo legislado por el art. 7 inc. f de la Ley de Procedimiento Administrativo, el que establece que las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a su finalidad, ya que antes de efectivizarse deben ser revisada cuidadosamente por la justicia. La gravedad de esta pena fue reconocida por nuestro Mas Alto Tribunal en la causa Lapiduz Enrique⁴ en donde se manifestó que esta sanción reviste un innegable carácter represivo, siendo su naturaleza estrictamente penal.

Para comprender mejor este análisis, se desarrollan brevemente algunos conceptos en materia penal.

2.3. La naturaleza penal de los ilícitos tributarios

La infracción tributaria es de naturaleza penal por el carácter de pena que tiene dicha sanción, en efecto cuando el orden jurídico es agredido por cualquier tipo de infracción se lesiona un bien del que disfruta toda la comunidad, siendo víctima del acto antijurídico. El ordenamiento legal prevé un castigo al infractor imponiéndole una pena, un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatorio, no existiendo diferencia en el concepto de pena entre la faz tributaria y la penal.

La naturaleza penal del ilícito tributario se reafirma en la consideración de que la infracción tributaria lesiona e infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético y jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del estado, la seguridad y derechos esenciales del individuo, sociedad y estado.⁵

Siguiendo la jurisprudencia, las infracciones y sanciones tributarias integran el denominado Derecho Penal Especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo lo que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial. Como se manifiesta en “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL”⁶ las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo

Ciudad Autónoma de Buenos Aires. p.160.

⁴ C.S.J.N., “Lapiduz Enrique c/DGI s/acción de amparo”. (2009)

⁵ Soler O. (2008). *Derecho Tributari.*, Buenos Aires: La Ley. 3ª ed. p. 460.

⁶ C.S.J.N. fallo del 15/10/198

disposición expresa o implícita en contrario. Nuestro Código Penal en su art. 4 enuncia que las disposiciones generales se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario. Por lo que al Derecho Tributario Penal le son aplicable todas los principios jurídicos básicos del Derecho Penal y del Derecho Internacional incorporado por el art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional, según lo manifestado por la Corte Suprema de Justicia en los autos “Cristalux S.A. s/infracción a la Ley 24.144”.

Se destacan las sentencias de las causas “Lapidúz, Enrique”⁷ y “YuJian”⁸, en donde se puso de manifiesto que todas las demás sanciones previstas en la Ley 11.683, revisten un carácter eminentemente penal.

2.4. Evolución de la sanción de clausura

Existen distintos supuestos en donde se puede encontrar a la sanción de clausura fuera de la Ley de Procedimiento Tributario:

- La Ley 20.680 conocida como de “Abastecimiento”, contempla la clausura del establecimiento en su art. 4º inc. i, penalizando la infracción de no entregar factura o comprobante de venta, en la forma y condiciones que se establezcan en las disposiciones reglamentarias.
- En el Código aduanero, en su art. 988 se dispone la clausura del local o comercio donde se encuentre mercadería en infracción, en adición a las sanciones establecidas en los arts. 985, 986 y 987.

Por primera vez, se introdujo a la clausura como una sanción en el art. 44 de la Ley 11.683 a partir de la Ley 23.314 (B.O. 08/05/1986), reemplazando al arresto; aunque cabría destacar que el arresto estaba establecido para la infracción de no presentación de declaraciones juradas o datos requeridos para la liquidación de los tributos y no para defectos formales en la confección de las facturas.⁹

Se advierte que la sanción de clausura está lejos de punir faltas significativas, siendo su utilidad actual castigar simples incumplimientos formales. Con cada reforma se fueron incorporando nuevas formalidades.

⁷ “Lapidúz, Enrique c/DGI Acción de Amparo”, C.S.J.N., fallo de fecha 28/04/1998.

⁸ “YuJian, s/infracción Ley 11.683”, J.N.Pen.Econ. N° 3, fallo de fecha 24/05/1999.

En el año 1.989, la Ley 23.658 (B.O. 10/10/1989) modificó el primer párrafo del art. 44, extendiendo la sanción a los establecimientos agropecuarios y de servicios, y estableció que podría aplicarse sin perjuicio de la multa establecida en su art. 43 de la Ley 11.683 (t.o. 1978).

Luego la Ley 23.905 (B.O. 18/02/1991) incluyó las siguientes modificaciones:

- a) amplió el término de la clausura de tres (3) a diez (10) días y redujo a tres los incisos de tipificación de infracciones, en el art. 44.
- b) dejó sin efecto el agravamiento de la sanción por reiteración.

Posteriormente la Ley 24.765 (B.O. 13/01/1997) incorporó en forma conjunta la sanción de multa y clausura del establecimiento, y en el caso de corresponder, la suspensión del uso de la matrícula, licencia o inscripción registral, siendo la intención del legislador que se sancione en forma conjunta y que se realice una única actuación sumarial por parte de la Administración. Además agregó el deber de los consumidores finales de exigir la entrega de las facturas y comprobantes que documenten sus operaciones, bajo apercibimiento de las sanciones pecuniarias del art. 10.

En el año 2003, se introdujo con la sanción de la Ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) al art. 40 en sus incs. e) y f) hipótesis delictuales sin sustento razonable y se limitó el poder sancionatorio, estableciendo en el último párrafo del art. 49 que en el caso de los arts. 40 y 40 bis, el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad, como así también que la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones, conforme las condiciones del contribuyente y la gravedad de la infracción. También se destaca la incorporación del actual artículo a continuación del art. 40, que sanciona a la relación laboral en negro.

En el año 2005, la Ley 26.044 (B.O. 06/07/2005) definió la actual redacción del art. 44 y del art. sin número agregado a continuación del art. 44 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), incluyendo en el inciso b) a quienes “no lleven registraciones o anotaciones de las prestaciones de servicios de industrialización”.

Para finalizar, la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) modificó significativamente esta figura, eliminando de la redacción del artículo 40 la multa pecuniaria, e incorporando en este mismo las infracciones que se establecían anteriormente en el ahora derogado artículo 1 a cont. del art. 40 incorporado en el año 2005.

⁹ Giuliani Fonrouge C.M. y Navarrine S. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Depalma. 6ª ed.p. 283

2.5. Análisis de la norma legal vigente. Artículo 40 de la Ley 11.683

El poder legislativo con el fin de adecuar la ley al paso del tiempo, introdujo las modificaciones mencionadas ut-supra, para llegar a la redacción actual del artículo 40 de la Ley 11.683. Este artículo dispone en su primera parte, la clausura de dos a seis días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$10, sobre quienes:

a) 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 Administración Federal de Ingresos Públicos.

De acuerdo a lo manifestado por la Dra. Teresa Gómez este inciso es el más problemático y generador de jurisprudencia contradictoria, siendo que la administración siempre quiso clausurar, ya que sus altos funcionarios sostienen que ésta genera un efecto dominó que influye directamente en el cumplimiento del resto de los contribuyentes.¹⁰

En un principio se sancionaba únicamente a quienes no emitieran facturas o comprobantes, generando distintas posturas en la justicia y en la doctrina sobre si la emisión involucraba o no la entrega del documento. Si bien toda entrega presupone la emisión del comprobante, no sucede lo mismo a la inversa. Pero con la Ley 24.765 (B. O. 13/01/97) se modificó la redacción de este inciso, incorporándose como conducta punible la “no entrega”. Sobre este tema hay distintas posturas, parte de la doctrina sostiene que si se verifica la emisión pero no la entrega del comprobante no existiría infracción, debido a que en ese caso no se afectaría al bien jurídico protegido, además el legislador debió haber utilizado la conjunción copulativa “y” entre “no entregar”, “no emitir” si hubiese querido sancionar ambas conductas.

La otra postura, afirma que con la utilización de la conjunción disyuntiva "o" por parte del legislador, se intenta sancionar a quienes no entreguen facturas o comprobantes equivalentes y a quienes no los emitan, independizando de esta manera ambas conductas típicas. Por lo que si se

¹⁰Gómez T. y Folco C.M. (2007) *Procedimiento Tributario: Ley 11.683 Decreto 618/67*. Buenos Aires: La Ley.5ª ed. p. 260.

hubiere utilizado la conjunción “y” se habría hecho depender una de otra conducta, situación que no ha sido la deseada por el legislador. Siendo dos acciones imprescindibles a los efectos de tutelar las facultades de verificación y fiscalización por parte la administración. Debido a que la "entrega o puesta en circulación" del comprobante facilita un contralor fiscal *ex post facto* de la operatoria comercial, independientemente de la documental que aporte el obligado tributario, además se dificulta cualquier intento posterior, por parte del emisor, de anulación de la operación realizada y/u ocultamiento del hecho imponible, habiendo sido entregado el comprobante a un tercero.

Es de mera importancia destacar lo expresado en la causa “Munich Recoleta S.A. s/inf. Ley 11.683”¹¹ en que ambos comportamientos no deberían tener el mismo tratamiento punitivo, ya que, en lo que atañe a la no entrega de la factura emitida, no debería incriminarse al contribuyente tal omisión si el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no recibió dicho documento por no tener interés en conservarlo, a pesar de la actividad desplegada por el contribuyente para entregarlo, mediante su llenado y posterior entrega, al no poder obligar a sus clientes a llevarse la factura si a ellos no les interesa la entrega de algún documento. Pues con la emisión de la factura y su registración contable no queda lesionado el bien jurídico protegido por el art. 40, y si además puede acreditarse las razones por las cuales la factura no fue entregada.

Y pareciera que esta discusión hubiera quedado en el pasado con la sanción de la ley 27430, que eliminó, la frase conflictiva “*no entregaren*”, como tratando de enmendar este error pero con muy poco acierto legislativo.

Con respecto al significado de documento equivalente, está definido en el art. 9 de la RG 1415/2003, como todo instrumento que, de acuerdo con los usos y costumbres, haga las veces o sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos para cada caso, y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor.

Otra de las incorporaciones establecidas por la Ley 24.765 es la cuantificación de las prestaciones u operaciones indocumentadas para la configuración del ilícito infraccional, siendo que sea sólo una, lo cual redundaría en una mayor precisión legal ya que anteriormente no se aclaraba.

Se ha establecido que la infracción punible se corresponde con el incumplimiento de las

obligaciones existentes en la RG 1415, con respecto a las *formas, requisitos y condiciones*, que se complementa con otras normas, como por ejemplo con las resoluciones 100, 1575, 1702, 2485, 2757, 2758 entre otras.

b) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las 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.

La Ley 23.905, como se mencionó anteriormente, simplificó la tipificación de las infracciones al sustituir el art. 44 (t.o. 1978), reduciendo a tres los seis incisos según la Ley 23.658. Además eliminó la caracterización de los requisitos exigidos por la D.G.I. que hacía referencia *a la oportunidad, orden y respaldo que exija la D.G.I.*, ampliándose así la cantidad y modalidades que se exige cumplir y que puede dar lugar a la sanción.¹²

Por su parte la Ley 24.765 (B.O. 13/01/1997) modificó el inc. b suprimiendo la aplicación de la pena a quienes si bien llevaran registraciones o anotaciones de sus adquisiciones o de sus ventas, locaciones o prestaciones pero las mismas no reunieran los requisitos exigidos por la Dirección General Impositiva.

La mayor parte de la doctrina concuerda que esta conducta suprimida no se encontraba receptada por el art. 40 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) siendo que se hubiera podido constituir en una omisión a los deberes formales genéricos sancionados por el art. 39 de esta ley.

Luego la Ley 26.044 (B.O. 06/07/2005) sustituyó el texto del art. 40 en su inc. b incorporando por un lado, nuevamente a la acción de llevar registración incompleta o defectuosa (incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos) como una conducta sancionable, y por otro lado, agregó a la prestación de servicios de industrialización como otra actividad observada.

Este inciso comprende tanto a comerciantes individuales y a sociedades que estén obligados a llevar libros de conformidad con las disposiciones del Código de Comercio, como a aquellos que no estén obligados a llevarlos con tales formalidades. Sin embargo, encontramos esta exigencia de llevar registración en forma genérica en el primer párrafo del art. 33 de la Ley

¹¹J.N.Pen.Econ. N° 3, fallo del 14/12/1998

¹²Giuliani Fonrouge C.M. y Navarrine S. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Depalma. 6ª ed. p. 288.

11.683, el cual faculta a la administración con el fin de asegurar la verificación oportuna, a exigir que se lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, a los propios contribuyentes y demás responsables aun a terceros cuando lo considere necesario.

En lo que respecta a las normas de registración de comprobantes, rigen principalmente las RG 1.415 y 1.361, que regulan la registración manual y el almacenamiento electrónico respectivamente.

c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La Ley 24.765 incorporó este inciso, que reprime a quienes encarguen o transporten mercaderías pero con la exigencia de que sea realizado “comercialmente”.

Para entender su significado debemos recurrir a la RG 1.415 en su art. 27, que dispone que todo traslado y entrega de productos primarios o manufacturados deberá estar documentado mediante factura, remito, guía o documento equivalente aún cuando se trate de traslados o entregas que se realicen a un título distinto de la compraventa (consignación, muestras, depósitos, remisiones entre fábricas y sucursales, etc.). En todos los casos estos deben ser confeccionados con anterioridad al traslado del producto y acompañarlo hasta su destino, y su duplicado debe mantenerse por un período no inferior a dos años desde su emisión.

Podrían presentarse dos situaciones distintas:

a) Que quien encarga el transporte y quien lo realiza sea un mismo sujeto (encargo propio y transporte por medios propios).

Siendo las dos acciones realizadas simultáneamente por un mismo sujeto por lo que correspondería iniciar una sola actuación sumarial en virtud del principio *non bis in idem*.

b) Que quien encarga el transporte sea un sujeto y quien lo realiza sea otro distinto (encargo propio pero transporte por medio de un tercero).

En este caso corresponde que con el labrado del acta de infracción se originen dos actuaciones sumariales, por tratarse de responsabilidades surgidas de dos conductas distintas.

En la causa “Premat, Jorge”¹³ se concluyó que la atribución subjetiva de responsabilidad surge de actuar por parte del responsable o sus dependientes con negligencia o con inobservancia de los reglamentos o deberes a su cargo, lo que nos remite a la responsabilidad del principal por los hechos u omisiones de sus dependientes, que con el fin de no desvirtuar el objetivo principal del trabajo, se deja librado al estudio del lector. Además se destaca que todo lo relacionado al respaldo documental exigido y sobre que requisitos debe reunir, se encuentra reglamentado en las resoluciones 1.415 y 1.880.

d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerla.

La ley 23.905 (t.o. 1.991), según lo ya mencionado, sustituyó el inc. 2 del art. 44 (t.o. 1978) por el actual, destacándose la exoneración de la sanción cuando existiere error de hecho o de derecho sobre la obligación de inscribirse como contribuyente o responsable. Esta causal de excusación es favorable al contribuyente y recibió acogimiento de la jurisprudencia, la cual aplicó a todo el tratamiento de esta sanción de clausura, y para todas las infracciones que la tipifican, con relación a las resoluciones administrativas que puedan exigir requisitos formales.¹⁴

Con la sanción de la Ley 24.765 (t.o. 1997), se suprimió esta exoneración de sanción prescindiéndose de tal forma del error inculpable, es decir cuando el actor obra sin conciencia de la ilicitud de sus actos.

De acuerdo al Dr. Alurralde¹⁵ esta infracción debe ser considerada consumada con la no inscripción lisa y llana, no así cuando esta es incompleta o defectuosa, siendo que a diferencia de otros incisos del art.40, en este caso no se penaliza la no inscripción *en las formas, requisitos y condiciones que exige la AFIP*, por que esta última conducta podría encuadrar en las previsiones del art. 39, referido al incumplimiento de los deberes formales genéricos.

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

¹³“Premat, Jorge s/Apelación Resolución DGI”, Juzgado Federal de Concepción del Uruguay de Entre Ríos, fallo del 09/05/98.

¹⁴ Giuliani Fonrouge C.M. y Navarrine S. op.cit. p. 288.

¹⁵Alurralde, A. (2009). *El agente encubierto y la sanción de clausura tributaria: análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial*. Santa Fe: Rubinzal-Culoni. 1ª ed. p.33

de la actividad de que se trate.

Este inciso fue incorporado por la Ley 24.765 (1997), conforme al cual la no exhibición de las facturas o comprobantes al momento de la inspección, habilitará el labrado del acta de constatación y el inicio del sumario correspondiente. Sin embargo, si estos son exhibidos al momento de celebrarse la audiencia de descargo prevista por el art. 41 de la Ley 11.683, y se comprueba la veracidad de los mismos, correspondería el archivo del sumario debido a que la acción punible consiste en "no poseer" o "no conservar", sino en "no exhibirlos".

De acuerdo a lo establecido en el último párrafo del art. 33 de la Ley 11.683 vigente, los libros y demás documentaciones deberán permanecer a disposición en el domicilio fiscal, por lo que si la verificación es llevada a cabo en el domicilio comercial, el contribuyente podría verse imposibilitado de exhibirlos.

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.

Este inciso también fue incorporado por la Ley 24.765 (t.o. 1.997). Dentro de los instrumentos de medición y control a los que se hace referencia encontramos a la balanza para el pesaje de granos (RG (AFIP) 1880/2005), al instrumental para distinguir los cortes de hidrocarburos y/o productos con destino exento y a los sistemas de verificación obligatorios en las estaciones de servicios (RG 1359/2002).

Este inciso es también una norma penal en blanco, permitiendo una mayor flexibilidad jurídica para la sanción de las respectivas inobservancias normativas. Aunque la administración opta por no confeccionar actas con sustento en este inciso, siendo que el art. 39 prevé pena de multa para este tipo de conductas infraccionales.¹⁶

g) En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores. Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se

aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley.

Este inciso no es más que otra cosa, un intento mejorado del derogado artículo sin número a continuación del artículo 40, aunque más sesgado en el amplio rango que tenía el eliminado. La sanción de clausura, incluye este inciso referido a los trabajos clandestinos. La Ley 25.795 (B. O. 17/11/2003) amplió las acciones típicas descriptas por el art.40, penalizando a quienes ocupen trabajadores en relación de dependencia y no los registren y declaren con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, entre las que encontramos la Ley 20.744 y la Ley 24.013. Una vez más, si se analiza este artículo, se destaca su condición de ley penal en blanco debido a la remisión hacia otras leyes. El ilícito contemplado posee la estructura característica de los tipos penales omisivos, la sanción resulta del incumplimiento de un mandato legal, y se prevee la aplicación lisa y llana de las sanciones de clausura, multa e inhabilitación, dependiendo de la "gravedad del hecho" y "la condición de reincidente del infractor".

A su vez la RG (AFIP) 1566/2004 establece un régimen de graduación de sanciones para los infractores incluidos en este artículo y de otras leyes similares. La RG 1.891/2.006 establece las *formalidades* que debe cumplimentar el empleador en la registración del alta, baja o modificación de determinados datos de los trabajadores.

Es importante destacar lo enunciado por Teresa Gómez¹⁷ con respecto a la redacción del texto, entendiendo que la intención legislativa establece dos hipótesis delictivas:

- el no registro de trabajadores.
- el no declararlos con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

Aunque en la redacción de la ley se utilizó la conjunción copulativa “y”, que junta o enlaza una cosa a otra, por lo que de verificarse un único supuesto omisivo no se configuraría el tipo penal previsto por el art.40 bis., y de pretenderse sancionar cualquiera de las dos omisiones, se debería haber utilizado una conjunción disyuntiva (“o”).

¹⁶Folco C. M. (2011) *Procedimiento Tributario: naturaleza y estructura. Tomo II.* (3° Ed.) Santa Fe: Editorial Rubinzal-Culzoni. (p. 161)

¹⁷Gómez T. y Folco C.M. (2007) *Procedimiento Tributario: Ley 11.683 Decreto 618/67*(5° Ed.). Buenos Aires: Editorial La Ley. (p. 266)

Por otra parte, el procedimiento previsto para comprobar estas omisiones a través de un acta de comprobación, podría resultar más excesivo y desproporcionado, debido a que el trabajador sorprendido brindaría datos erróneos que darían lugar a un acta sancionatoria.

Además por el principio de la personalidad de la pena en materia de ilícitos tributarios, no será de aplicación ésta sanción cuando ocurra el fallecimiento del infractor, a pesar de que haya quedado firme y pasado como cosa juzgada.

Son eximentes de la responsabilidad: el error de hecho esencial, el error de derecho y el caso fortuito o fuerza mayor con la prueba a cargo del contribuyente.

Esta norma posibilita que el juez administrativo imponga la clausura conjuntamente con la multa, al verificarse la infracción, atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición del infractor, por lo que en coincidencia con el Dr. Fernando Lisicki¹⁸ se destaca como inaceptable que el legislador incurriera en el inconstitucional recurso de sujetar la aplicación de una pena a la apreciación unilateral del juez. Ahora si se observa el Principio Constitucional “*Nullum crimen, nullapoena, sine leystricta*”, por el cual los requisitos fácticos y jurídicos que pueden dar lugar a la aplicación de una pena, deben ser definidos de la manera más rigurosa y menos vaga posible, se destaca que esta norma transgrede claramente este principio.

En cuanto a la aplicación de la sanción, en caso de reincidencia, se omite especificar que debe tratarse de la misma infracción, sin dar lugar interpretaciones ambiguas.

3. MARCO METODOLÓGICO

La fuente de investigación es secundaria puesto que deberemos realizar el estudio bajo las normativas que regula al tema en consideración. Al trabajo, se le dará un enfoque cualitativo, dentro del paradigma interpretativo, debido a que la investigación estará centrada en el entendimiento e interpretación de datos, por medio de este enfoque se busca profundidad, se aprende de la perspectiva de los actores, de acuerdo con Vieytes (2004), por medio del contacto con otros y con los escenarios posibles se puede descubrir o reconocer los conflictos y fracturas, las divergencias o consensos, que se establecen en la realidad.

La metodología cualitativa, se realiza en contextos estructurales y situacionales “se preocupa por la construcción de conocimiento sobre la realidad social y cultural desde el punto de vista de quienes lo producen o la viven” (Vieytes, 2004, p.69),

El análisis de la investigación llevada a cabo será de tipo descriptivo, en el cual el objeto ya es conocido y se busca describirlo en forma exhaustiva. “La medición ofrece al investigador un conocimiento exhaustivo del objeto o algunos de sus aspectos” (Vieytes, 2004, pág. 93), el objetivo perseguido es el análisis de las limitaciones del accionar de la A.F.I.P. en una inspección, la aplicación de una sanción penal como es la multa y clausura las cuales se encuentran reguladas por la ley N° 11.683 (1978).

Para el presente proyecto de investigación se utilizaron los materiales señalados en el apartado de bibliografía, a los cuales se revisó, recopiló, organizó y valoró sobre un tema específico. Se utilizó el método biográfico indirecto, el cual se basa en la recopilación de datos secundarios elaborados por documentos escritos de otros autores. En el inicio se utilizó la bibliografía que sirvió de ayuda al momento de formular los objetivos, posteriormente fue necesario extender, ampliar y desarrollar los conocimientos del tema a través de la doctrina especializada para poder formular el marco teórico y por último los casos de jurisprudencia de relevancia para así exponer los resultados profundizando el tema en estudio en relación al objetivo planteado. La recolección de datos provee información, la cual será clasificada, ordenada, analizada e interpretada tendiente a unificar las variadas fuentes bibliográficas. El diseño de la investigación se realizará con datos secundarios; además se pretende validar la hipótesis usando datos que otros investigadores obtuvieron de acuerdo con sus fines específicos

¹⁸Gomez, Teresa y otros.op. cit. p.219.

y que se encuentran a disposición en registros, documentos y base de datos accesibles para quienes puedan utilizarlos (Vieytes, 2004).

Para el desarrollo del mismo, se parte del relevamiento de información secundaria y se procede a la creación de fichajes textual, donde se transcribirán de la ley N°11.683 (1978) de Procedimiento tributario los artículos 40 y 40 bis. Se confeccionará otro fichaje textual con la ley N° 24.430 Constitución de la Nación Argentina donde se transcribe el artículo 18, entre otros. Luego se incluirá información doctrinaria, jurisprudencia de relevancia relacionada con las facultades de la A.F.I.P., publicaciones en revistas, informes de expertos vigentes al momento de la redacción; el instrumento utilizado será el análisis e interpretación de los datos recopilados para determinar la postura de los autores más importantes y como la justicia falló en los casos más relevantes, respecto las facultades discrecionales del fisco.

4. CAPÍTULO 1 – PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE SANCIONES

En este capítulo se desarrolla los principios jurídicos básicos a respetar por cualquier norma impositiva como punto de partida para cualquier análisis posterior, y luego se desarrolla críticamente el procedimiento de aplicación de las sanciones estudiadas tanto a nivel administrativo como judicial como así los recursos a presentar en cada situación.

4.1. Principios jurídicos básicos del Derecho Penal.

Como no podemos partir sin una base mínima, se procederá simplemente a enumerar los principios jurídicos básicos fundamentales, con el objetivo de establecer los pilares de nuestro sistema jurídico a respetar por la administración en la correcta instrumentación de este tipo de sanciones:

- a) Principio de la legalidad en materia penal.
- b) Principio del debido proceso.
- c) Estado de inocencia.
- d) “NON BIS IN IDEM” o in admisibilidad de la persecución penal múltiple.
- e) Aplicación de la ley penal más benigna.
- f) Protección del domicilio, las comunicaciones y los papeles privados.
- g) Protección contra el arresto arbitrario.
- h) Beneficio de la duda.
- i) Carga de la prueba.
- j) Inmunidad de la declaración.
- k) Principio de proporcionalidad.
- l) Principio de último ratio.
- m) Principio de proscripción de interpretaciones analógicas.

Luego de haber iniciado este capítulo con los normas base a respetarse por los organismos del estado de derecho, continuo con el análisis del procedimiento de aplicación de este instrumento represivo.

4.2. Procedimiento para la aplicación de la sanción de clausura

La Ley N° 11.683 (t.o. 1998) prevee en su art. 41 el procedimiento que el juez administrativo debe respetar en la aplicación de la sanción de clausura para los supuestos contemplados en su

art.40, mientras que en los art. 77 y 78 se preveen los recursos posteriores de apelación, primero ante la propia instancia administrativa y luego ante el Poder Judicial.

Es importante señalar que independientemente de la Ley 11.683, se aplican de manera supletoria las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y el Código Procesal Penal de la Nación.

4.3. Etapa administrativa

El procedimiento aplicable en la sanción de multa y clausura se inicia cuando los funcionarios de la AFIP verifican alguna de las conductas pasibles de sanción y labran el acta de comprobación. Esta debe cumplir con lo legislado por el art. 41 de la Ley 11.683, incluyendo en su redacción todas las circunstancias, pruebas o indicios que den cuenta de la omisión que se constata, permitiendo una evaluación circunstanciada de los hechos por parte del organismo judicial y así, una vez escuchadas las explicaciones dadas por el apelante y analizadas las pruebas que este ofrezca, pronunciarse¹⁹. Asimismo debe contener la prueba de las circunstancias que acreditan la existencia del ilícito y su encuadramiento legal, a los fines de establecer la conexión entre los hechos y la norma violentada, y por otro lado para salvaguardar al infractor en cuanto al ejercicio de su derecho de defensa al conocer claramente la infracción que se le imputa.

El acta debe contener una citación para que el responsable, con todas las pruebas de las que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa ante el juez administrativo, que se fijará para una fecha no anterior a los cinco días ni superior a los quince días. Esta audiencia tiende a resguardar adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente y la aplicación del debido proceso.

Además éste acta deberá ser notificada al responsable o representante legal del mismo, y en caso de no hallarse presente se aplicarán las previsiones del art.100 de la Ley 11.683 (t.o. 1.998).

La comparecencia a la audiencia de descargo por parte del contribuyente no necesariamente debe ser personal, sino que puede serlo por apoderado y podrá contar con asesoramiento letrado por aplicación de las normas de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo y el Código Procesal Penal. En diversos fallos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación decidió que la falta

¹⁹ “Dexter SRL s/inf. Ley 11683”, J.N.Pen.Econ. N° 5, fallo del 29/06/1999.

de dicho patrocinio letrado no constituye una causal de nulidad del procedimiento, por lo que no se vulnera la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional, en tanto el contribuyente haya podido hacer uso del derecho de defensa en sede judicial. Lo que es de destacar que el art.41 no contiene disposición alguna relativa a la obligación de que el imputado cuente con asistencia letrada²⁰. Por otra parte la no comparecencia a la audiencia no crea presunción en contra, siendo que se debe resolver conforme los antecedentes obrantes en el expediente.

En esta oportunidad el responsable puede reconocer la materialidad de la infracción cometida, en cuyo caso la sanción se reduce, por única vez, al mínimo legal (art. 50) o puede no admitir la contravención oponiendo reparos y aportando las pruebas que hagan a su derecho.

A partir de la celebración de la audiencia, el juez administrativo debe dictar resolución debidamente fundada²¹, dentro de los dos días hábiles administrativos siguientes. Este debe decidir teniendo en consideración los argumentos esgrimidos y las pruebas aportadas, si procede a dejar sin efecto la sanción propuesta y remite las actuaciones al archivo, o bien si corresponde aplicar la sanción legal prevista, en cuyo caso de deberán establecer los días en que habrá de cumplirse la clausura.

El art. 77 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), establece que las sanciones de clausura, y suspensión de la matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, serán recurribles dentro de los cinco días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la AFIP, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a diez días. Debiendo ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco días de notificada la resolución, ante la misma autoridad que dictó dicho acto para ser resuelto por su superior jerárquico²², siendo un mero trámite tendiente a agotar la vía administrativa para habilitar la vía judicial. Se destaca que este recurso es concedido al solo efecto suspensivo, y la decisión del juez podrá ser apelada judicialmente.

En caso de existir objeciones de carácter constitucional, es la oportunidad para hacer la reserva del caso federal. Se destaca que la apelación mencionada puede ser enviada por correo, considerándose como fecha de presentación a la fecha del sello del correo²³.

Siempre se pueden ofrecer hechos nuevos y puede solicitarse que se produzcan las pruebas

²⁰ De acuerdo a las sentencias de fallos "Godoy, Roberto Carlos", C.S.J.N., del 08/6/1993 y "De Soto, Arturo Constantino s/Apelación Clausura", C.S.J.N., del 08/6/1993.

²¹ s/Art. 1, inc. f, pto. 3 de la Ley de Procedimiento Administrativo 19.549.

²² s/Disposición N° 98/2001, AFIP

ofrecidas previamente y rechazadas por el organismo.

La no interposición de este recurso de apelación genera que el acto administrativo quede firme, siendo destacable que no se podrá cuestionar la sanción impuesta en un procedimiento posterior.

4.4. Etapa judicial

Según continúa el art. 77 de la Ley 11.683, la decisión administrativa notificada al responsable puede ser recurrible por recurso de apelación ante los jueces de primera instancia en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República, dentro de los cinco días hábiles judiciales²⁴ de notificado la resolución, otorgando en todos los casos *efecto suspensivo*. Hasta la sanción de la ley 27.430, tenía efecto devolutivo, que fue declarado inconstitucional por la C.S.J.N.²⁵, por lo que la misma administración había adecuado su accionar al criterio enunciado, por cuanto no establecía la fecha de la clausura hasta tanto la justicia se expida al respecto.

Se destaca lo dispuesto por el C.P.P.N. en su art.37, en lo que refiere a la competencia del juzgado de la circunscripción “donde se haya cometido el delito” o “en que cesó la continuación” en el caso de los delitos continuados.

El escrito de apelación debe ser presentado y fundado ante la misma dependencia de AFIP que dictó la resolución. La administración una vez que verifique el cumplimiento de los requisitos formales exigidos debe remitir los antecedentes administrativos al juez competente dentro de las 24 horas de recibida la apelación. Siguiendo las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación, de aplicación subsidiaria en tanto no se oponga a la Ley de Procedimiento Tributario, de conformidad con su art. 453, se debe otorgar participación al procurador fiscal. Quien decreta una audiencia²⁶, siendo que si el recurrente no se presenta se tendrá por desistido el recurso.

El juez debe deliberar y resolver dicha sentencia, la que puede ser apelada por escrito ante el juez que la dictó²⁷, el tribunal de alzada puede conceder o no este recurso, teniendo en cuenta lo

²³ s/Art. 25 del Decreto Reglamentario de la Ley 19.549

²⁴ S/art. 4 de la Ley 11.683 (t.o. 1998)

²⁵ “Lapiduz, Enrique c/DGI acción de amparo”, C.S.J.N., fallo del 28/04/1998.

²⁶ S/art. 454 del C.P.P.N.

²⁷ S/art. 450 del C.P.P.N.

previsto por el segundo párrafo del art. 444 del C.P.P.N.

En el caso que le sea otorgado este recurso se decretará una audiencia, que también si el recurrente no se presenta se tendrá por desistido el recurso. El tribunal delibera y resuelve en la misma audiencia según el art. 396 C.P.P.N., aunque en casos complejos puede dictar un intervalo.

Pero se destaca que contra esta sentencia se puede interponer un Recurso Extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁸, en caso de existir agravios de naturaleza constitucional. Asimismo si se deniega este recurso, puede presentarse un Recurso de Queja (de hecho o directo) ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Estos dos últimos deben cumplimentar lo reglamentado en la Acordada 4/2007.

4.5. CONCLUSIONES PARCIALES

A lo largo de este capítulo, se ha desarrollado minuciosamente cual es el procedimiento completo que el Juez administrativo debe respetar en la aplicación de las sanciones de multa y clausura, procedimiento incluido en el art. 41 de la Ley N° 11.683. Dentro de las distintas alternativas de apelación, podemos reconocer dos vías recursivas establecidas en los arts. 77 y 78 respectivamente, ambas con efectos suspensivos.

²⁸ S/Ley 48.

5. CAPÍTULO 2 – ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TRIBUTARIA.

En este capítulo se analizará la constitucionalidad del articulado en análisis, que luego servirá para comprender las conclusiones y recomendaciones del presente trabajo final de grado.

5.1 Constitucionalidad de la sanción de clausura.

Desde su incorporación, esta sanción de carácter penal fue cuestionada en su constitucionalidad por su irracionalidad, vulneración de los derechos al trabajo y a la propiedad, al principio "*Non bis in idem*", al derecho de la defensa en juicio, entre otras.

La causa “Dr. García Pinto, José p/Mickey S.A. s/infracción art. 44, inciso 1º, Ley 11.683” marcó un punto de inflexión en la doctrina. La Corte Suprema de Justicia precisó cuál fue la finalidad al crear esta norma, y que derechos y garantías establecidos en nuestra constitución son afectados.

La corte destacó que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se buscan reglamentar las actuaciones particulares con reglamentos fiscales para resguardar el sistema económico y la circulación de bienes, con el fin de garantizar la igualdad tributaria, entendiendo que esta norma no es irracional, ni tal sanción exorbitante.

En el considerando número 11 de la sentencia se estableció que con respecto a la supuesta afectación de los derechos tutelados en los art. 14 y 17 de la Constitución Nacional por la clausura del establecimiento en infracción, la Carta Magna no consagra derechos absolutos, siendo necesarios para su ejercicio que se dicten leyes que los reglamenten, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional; siendo incuestionable la facultad del legislador de establecer los requisitos a los que se debe ajustar una determina actividad.

Con su reforma – Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) – eliminando de su redacción la multa pecuniaria, se trato de corregir su inconstitucionalidad, marcada por números fallos de la Corte Suprema de la Nación, aunque en el inciso “g” continua la aplicación conjunta de las sanciones de multa y clausura, vulnerando el principio "*Non bis in idem*". Si bien el análisis con el que continuaremos se aplicaba a la vieja redacción del artículo 40, el mismo se mantiene vigente para

las sanciones de este inciso “g”.

Es importante destacar lo manifestado por la Corte en la causa “Moño Azul S.A.”²⁹ donde la recurrente había planteando la inconstitucionalidad del art. 44 (t.o. 1978), actual 40, sosteniendo la posibilidad de que se aplique dos sanciones por un mismo hecho. La mayoría consideró que no se advertía el supuesto de la doble persecución, si bien tanto el art. 43 (t.o. 1978) como el 44 de la Ley 11.683 se referían al incumplimiento de los deberes formales, lo cierto es que el art. 43 comprende aquellos que tiendan a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables, y en cambio 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 de mercado; se destaca que se transcribió expresamente lo manifestado en la causa “Mickey SA”. No siendo muy claro lo señalado por la mayoría, el Dr. Boggiano en su relato parcialmente disiente expresó que no se trata en estos casos de dos sanciones diferentes, sino de una única sanción que se concreta de dos modos diversos, de conformidad con lo querido por el legislador. El principio “*non bis in idem*” prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, mas no la simultánea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de la razonabilidad de las penas impuestas por la Constitución Nacional.

Por otra parte la Corte Suprema de Justicia en la causa “Lapiduz Enrique”³⁰ declaró notoriamente inconstitucional este artículo, dada la ejecutoriedad de esta sanción sin que antes haya sido confirmada por un tribunal judicial, agregando que es una medida de índole estrictamente penal. Asimismo, se reafirmó jurisprudencia en la causa “Carlos José Dumit c/Instituto Nacional de Vitivinicultura”³¹, en donde no cabe hablar de “juicio” en los términos de requisito que legitime una condena según el art. 18 de la Constitución Nacional, si el trámite ante el organismo administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de “juicio previo” si esta instancia no ha concluido y si la sanción no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma, vulnerando la garantía constitucional del debido proceso, principio amparado por el Pacto de San José de Costa Rica, con jerarquía constitucional desde el

²⁹ “Moño azul SA”, C.S.J.N., fallo del 14/04/1993.

³⁰ Lapiduz, Enrique c/DGI acción de amparo”, C.S.J.N., fallo del 28/04/1998.

³¹ C.S.J.N., fallo del 27/10/1987.

año 1.944.

Por otro lado, esta sanción penal se la cuestiona por considerarse una figura en blanco, tópico que se analizará a continuación.

5.2. Ley penal en blanco

A los tipos infraccionales previstos en el art. 40 de la Ley 11.683 se los denominan figuras penales en blanco, dado que reglan conductas prohibidas que requieren para su conformación conceptual definitiva su complementación con otras disposiciones normativas a las cuales se remite. Por lo que la acción punible debe completarse con otras disposiciones normativas que establecen las exigencias formales que deben satisfacer los contribuyentes y responsables.

Como en su inc. a) que atendiendo a la facultad que dispone el organismo fiscal para impartir normas generales obligatorias en las materias en que las leyes lo autorizan, se ha dictado la RG 3.419 y sus modificatorias, que reglamentan la emisión de comprobantes y registración de operaciones completando a los hechos y omisiones tipificados en el art. 40³².

5.3. Definición académica y su clasificación

Se denomina así aquellas disposiciones penales cuyo precepto es incompleto y variable en cuanto a su contenido y en las que solamente queda fijada con exactitud invariable la sanción.

El precepto debe ordinariamente ser llenado por otra disposición legal o por decretos o reglamentos a los cuales queda remitida la ley penal. Esos decretos o reglamentos son, en el fondo, los que fijan el alcance de la ilicitud sancionada, ya que, en la ley la conducta delictiva solamente está determinada de una manera genérica³³.

Esta norma penal no cobra valor, sino después de dictada la ley o reglamentación a que se remite y para los hechos posteriores. Esta norma que la completa y la hace aplicable puede depender de reglamentaciones variables y aun distintas.

Se puede diferenciar dos tipos de leyes penales en blanco, las impuras o en sentido impropio y las que son estrictamente leyes en blanco. Las primeras se caracterizan porque el vacío legal es llenado por otro precepto que se encuentra en una disposición de la misma ley o en un artículo de

³² Soler Osvaldo. op. cit. p. 532.

³³ Soler S.(1940). “*Derecho Penal Argentino*”. 4ª ed. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina S.A. (1987) p. 155.

otra ley diferente; en cambio las auténticas leyes penales en blanco, dependen de hasta que extremo la ley en sentido material (reglamentos o disposiciones generales de la autoridad administrativa) crea y defina la acción punible, actividad vedada al Poder Ejecutivo, sea porque éste unilateralmente se arrogue esa facultad, o sea porque medie una delegación del Poder Legislativo, el cual, por su parte tampoco tiene protestad para alterar el régimen constitucional de la división de poderes³⁴.

5.4. ¿Es constitucionalmente válida esta ley?

Las distintas corrientes doctrinarias han analizado la constitucionalidad de las leyes penales en blanco, como el Dr. Soler (1940), que en su libro manifiesta su opinión sobre su diferenciación entre las leyes penales impuras y las propias. Es así que en las impuras ese vacío legal es llenado por otro precepto que se encuentra ubicado en una disposición diversa, en la misma ley o en artículos de otra ley diferente, siendo válida ya que ambos tienen su origen en un acto del Poder Legislativo y reúnen los recaudos constitucionales requeridos para ser fuente válida de derecho penal. No así en las auténticas leyes penales en blanco. Por lo cual todos los derechos y obligaciones de los ciudadanos, como las prohibiciones de determinadas conductas e imposición de penas, solo deben ser emanadas por el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo no puede crearlas ni el Poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca. Por cuanto la omisión de la ley no puede ser suplida por el Poder Ejecutivo, dado que ningún habitante está obligado a hacer lo que la ley no manda ni ser privado de lo que ella no prohíbe, ni tampoco nadie puede ser castigado sin ley anterior al hecho del proceso.

El Juez de la Corte Suprema Eugenio Zaffaroni en esta misma corriente de pensamiento, sentenció en su libro que: “las leyes penales en blanco no son tipos incompletos, en el sentido de tipos abiertos, ni afectan al principio de reserva en cuanto que siempre hay una ley anterior, pero esto será siempre y cuando la ley penal no implique una delegación de poderes, porque entonces no habrá una ley anterior en el sentido formal ya que los reglamentos inconstitucionales emanados del Poder Ejecutivo no son ley. Así el Poder Ejecutivo no puede crear infracciones penales y si una ley penal remite a tales infracciones es absolutamente inconstitucional...” (Zaffaroni E., “*Tratado de Derecho Penal - Parte general*”, 3º Tomo, pp. 190-191).

³⁴ Soler Sebastián. op. cit. p. 157.

En disidencia encontramos fallos de la Corte Suprema de Justicia, como por ejemplo “Boumbucci, Neri A.”³⁵ y “Krill Producciones Graficas S.R.L.”³⁶, en los que se legitimó la ley penal en blanco porque el entonces art. 44, actual 40 de la Ley 11.683, contiene una ley que puede ser integrada a través de Resoluciones Generales, ante la autorización limitada a determinados aspectos de la recaudación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias del entonces art. 7 de la Ley 11.683, (actual art. 7 dec. 681/97). Siendo eficientes y válidas en tanto y cuanto respeten el espíritu de la norma.

5.5. CONCLUSIONES PARCIALES

En este capítulo se analizó la constitucionalidad de la sanción de referencia, por una parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la declaró inconstitucional por vulnerar varios principios constitucionales pilares de cualquier estado de derecho, como el "*Non bis in idem*" y el del "*debido proceso*" dada la ejecutoriedad de esta sanción sin que antes haya sido confirmada por un tribunal judicial, agregando que es una medida de índole estrictamente penal. Además la corte en diferentes fallos, si bien la considera una ley penal en blanco, no especifica claramente su posición a cerca de su inconstitucional.

³⁵ “Boumbucci, Neri A. s/apelación de clausura”, C.S.J.N., fallo del 08/06/1993

³⁶ “Krill Producciones Graficas S.R.L. s/apelación Ley 11683”, C.S.J.N., fallo del 08/06/1993.

6. CAPÍTULO 3 - ACTA DE COMPROBACIÓN DEL ARTÍCULO 41 DE LA LEY 11.683

En este capítulo se desarrollará los requisitos legales que debe contener el acta de comprobación para no ser tachada de ilegal, luego se analizará si se considera un instrumento público o no, con el fin de determinar el correcto procedimiento a seguir para lograr su nulidad como medio probatorio.

6.1. Requisitos propios del acta de infracción

Para comenzar se realizará un pequeño comentario introductorio para luego continuar con el análisis de cada uno de los requisitos que debe contener el acta de comprobación.

Este artículo fue incorporado por la Ley 23.314, y recibió una importante modificación por la Ley 24.765, que entre otras cosas acoto los plazos de pronunciamiento.

Se destaca que además de los requisitos exigidos por la Ley 11.683 deben observarse en forma supletoria, por tratarse de un procedimiento tendiente a aplicar una sanción, los establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo y en el Código Procesal Penal, aun cuando la administración no los considera aplicables, motivo por el cual la omisión de alguno de estos requisitos traería consigo la nulidad de la misma, siendo que tales formalidades apuntan a resguardar las garantías constitucionales que amparan al particular. Además se destaca que gozan de presunción de legitimidad aunque pueden ser perfectamente desvirtuadas a través de las pruebas que pueda aportar el inspeccionado.

Los requisitos que deben observarse en el acta de comprobación de acuerdo al art. 41 de la Ley 11.683 son los siguientes:

a) *Participación de 2 o más inspectores.* Requisito implícito de la propia redacción del artículo, su finalidad es resguardar la transparencia del acto e impedir el posible accionar arbitrario o interesado de un solo inspector. El procedimiento es de competencia exclusiva de los funcionarios de la AFIP siendo esta facultad indelegable, aunque pueden concurrir acompañados por la fuerza pública.

b) *Labrado de un acta de comprobación,* siendo este acto de constatación de la comisión de una infracción formal es único e irrepetible, por lo que no podría continuar en distintas actas.

c) *Lugar y fecha de constatación de la o las infracciones.* Requisitos exigidos expresamente por el art. 8 de la Ley 19.549, ya que determinan las circunstancias de tiempo y lugar en que se

actúa y se constata la comisión de la infracción. El incumplimiento de estos requisitos conlleva la nulidad absoluta, siendo requisitos esenciales para la validez de dicho instrumento.

En cuanto al lugar del labrado permite inferir si el funcionario público ha actuado dentro de los límites de su competencia territorial, además resulta necesario especificarlo cuando no coincida con el de donde observaron o constataron la infracción.

d) *Descripción de la persona que atendió a los inspectores y el carácter que reviste.* Debe acreditarse la identidad y el carácter del sujeto que atiende a los funcionarios, indicándose si presenta su documento de identidad, para el caso de no encontrarse el contribuyente se debe notificar por alguno de los medios establecidos en el art. 100 de la Ley 11.683.

e) *Constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones constatados.* Es fundamental la captación sensorial de los hechos (acciones u omisiones formales cometidas) por parte del funcionario público, que deben estar previstas en la normativa infraccional. Es primordial que se realice una descripción amplia, precisa (no ambigua), de modo, tiempo y lugar, que contenga un detalle cronológico y circunstanciado de cómo acontecieron los hechos, señalándose aquellos que pasaron en presencia de los fiscalizadores de los que surgieron de simples manifestaciones de terceros o del propio contribuyente.

f) *Constancia de todas las circunstancias que desee incorporar el interesado.* En el acta el interesado puede incorporar todas aquellas circunstancias que resulten de su interés a los fines de su descargo y que pueden resultarles útiles durante el ejercicio de su derecho de defensa, durante la audiencia ante el juez administrativo. Es importante diferenciar entre las manifestaciones y probanzas que ofrecerá y/o producirá en la audiencia de descargo con aquellas incorporadas al momento de labrarse el acta, siendo que la defensa se llevará a cabo en la audiencia de descargo y no al momento de la constatación de la infracción.

Parte de la doctrina sostiene que la falta de incorporación de estas pruebas, por decisión de los inspectores, vulnera el derecho de defensa en juicio, a pesar de que existe una etapa procesal específica para aportar todo tipo de pruebas.

g) *Monto o valor de los bienes o servicios.* El art. 40 establece la condición objetiva de punibilidad en que el valor de los bienes y/o servicios exceda los diez pesos, por lo que su omisión podría inferir la nulidad de las actuaciones.

h) *Encuadre legal.* Deben especificarse en forma precisa las normas incumplidas que coincidan con la acción u omisión detectada y detallada en el acta. Su incumplimiento restringe

el derecho de defensa del sumariado, por lo cual su inobservancia posibilita la nulidad absoluta del acta.

i) *Pruebas obtenidas.* Se deben incorporar todas las pruebas que acrediten la comisión de la infracción y todas aquellas que sean de utilidad, además debe informarse la oportunidad y forma en que se llevó a cabo su obtención.

j) *Testigos del acto.* No es obligatoria la participación de testigos en el procedimiento de constatación de infracciones, pues el art. 41 no lo exige. Como sostiene la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná³⁷ en la confección de las actas de comprobación en el marco de la Ley 11.683, no resultan aplicables las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que no es requisito la presencia de testigos.

En cuanto a las condiciones personales de los testigos se debe observar el art. 141 del Código Procesal Penal de la Nación.

k) *Citación a una audiencia de descargo.* Debe establecerse en el acta y fijarse para una fecha no anterior a los cinco días ni superior a los quince días. En el caso de que el contribuyente no se encuentre en el domicilio fiscal al notificársele, debe utilizarse alguno de los medios establecidos en el art. 100 de la Ley 11.683.

Puede suceder que al momento en que se practica la notificación se encuentre vencida la fecha fijada originariamente en acta, en dicho caso es razonable se debe fijar una nueva fecha de audiencia con los mismos alcances y condiciones que la anterior a efectos de cumplir con el mandato legal. Aunque no está previsto en la norma, es habitual que el acta no fije la fecha de la audiencia, siendo notificada con posterioridad, no merece objeción este proceder dado que los derechos del contribuyente no se ven lesionados.

L) *Lectura en alta voz, ratificación y firma del acta.* Previa lectura y ratificación sobre lo actuado se debe invitar a la persona que atendió al personal fiscalizador a firmar el acta juntamente con los funcionarios actuantes. Su firma no implica un reconocimiento expreso respecto de los hechos constatados ya que su valor probatorio se circunscribe a las cuestiones formales del acto (lugar, tiempo y forma) en que expresan los inspectores.

Otra cuestión importante es si la firma del interesado es requisito indispensable para la validez del acta de comprobación. Parte de la doctrina sostiene que si se recogen manifestaciones del inspeccionado y existe la negativa de éste de firmar el acta, debe recurrirse en todos los casos

sin excepción, bajo pena de nulidad, la presencia e identificación de dos testigos ajenos al organismo que den fe de los hechos y de dicha negativa, según los art. 138 C.P.P. y 988 C.Civil de aplicación supletoria autorizada por el art. 91 de la Ley 11.683 (t.o. 1998).

Otra postura, encabezada por la AFIP basándose en el principio de especialidad de la Ley 11.683, sostiene que esta negativa de firmar no invalida el instrumento público, siempre y cuando se deje expresa constancia de ello. Esta teoría sigue la interpretación textual del art. 41, en el cual no exige la participación de testigo alguno. Si se exigiera como condición de validez la firma del interesado o la presencia de testigos, se dificultaría la tarea de los fiscalizadores. Postura sostenida en la causa “Chervin Edith Nora s/Apelación de Clausura”³⁸, donde la ley les acuerda a las actas de constatación plena fe de los datos en ellas consignadas “... sean o no firmadas...” por los interesados.

La firma de los funcionarios es un requisito indispensable, pues en el caso de faltar el acta no se considera instrumento público, lo que anularía lo actuado. Todos los errores que se pueden dar en el acta de comprobación deben ser salvados por el funcionario público bajo pena de nulidad absoluta (art. 989, C.Civil).

6.2. Naturaleza jurídica del acta de constatación: ¿Es un instrumento Público o no?

La naturaleza jurídica del acta es y ha sido uno de los temas más discutidos por la doctrina. El Dr. José Buteler Cáceres en su manual de Derecho Civil define al instrumento público como “la escritura tenida por auténtica por estar rodeada de todas las formalidades requeridas por la ley, y por emanar de quien, según derecho, es persona idónea y competente para dar fe por sí misma de los actos donde interviene, en razón de la función que desempeña, de la materia de que se trate y de la jurisdicción dentro de la cual actúa”.

Siendo las condiciones para su validez, la idoneidad del oficial público, su competencia y además, las formalidades a observarse.

Con respecto a la idoneidad es indispensable que este oficial goce de una investidura otorgada por un nombramiento emanado de la autoridad competente, según la constitución o la ley, y que obre en ejercicio efectivo de su investidura, es decir, que esté en posesión de sus funciones y por último, que no incurra en ninguna inhabilidad o prohibición en referencia a los

³⁷ “Hijos de Alloatti SRL s/Apelación”, C.Fed.Apel. de Paraná, fallo del 16/10/1998,

³⁸ C.Fed.Apel. de Rosario, fallo del 10/09/1999.

art. 290 y 291 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Respecto a la competencia el art. 290 C. Civil y Comercial dice que es necesario que el oficial público obre en los límites de sus atribuciones en relación a la naturaleza del acto. Y que sea otorgado dentro del distrito o jurisdicción donde haya de actuar según la ley.

En cuanto la forma, el Código establece que para que sea válido es preciso que se hayan llenado las formas prescriptas por las leyes, bajo pena de nulidad. Entendiéndose que las formas son la firma y los testigos, los artículos 290, 294, 295, 296 y 297 del mencionado texto legal se refieren a estos temas.

Si se analiza la doctrina, en las posturas más restringidas se encuentran a autores como Iujvidin, José Horacio (1.998) y Álvarez Echagüe, Juan Manuel (2.002) quienes sostienen que las actas de comprobación en este tipo de infracciones carecen del carácter de instrumento público, ya que consideran necesario que para que haya instrumento público, debe haber una ley que confiera la facultad de otorgar esta clase de documentos.

Y por las posturas intermedias, encontraremos a Bertazzar, H., Díaz Ortiz, J. y Cassagne, J.C. quienes consideran que además del supuesto de habilitación legal admiten la existencia de otros casos en que pueden crearse instrumentos públicos. En tal sentido el acta de constatación en el caso de clausura constituye un instrumento público emanado del órgano administrativo fiscal, cuyo valor probatorio es el asignado por los arts. 296, 297 y 298 del Código Civil y Comercial, si se han observado los recaudas formales propios de dichos actos y los establecidos en el art. 41 de la Ley 11.683.

El art. 289 del Código Civil y Comercial establece que son instrumentos públicos los extendidos por los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieran determinado, incluyendo las actas que importan en este trabajo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación³⁹ sostuvo que estas actas de comprobación son instrumentos públicos porque solamente por medio de la redargución de falsedad puede destruirse su valor probatorio.

6.3. El valor probatorio de las actas de constatación

Como principio general, los instrumentos públicos son aquellos a los que la ley les reconoce el poder de probar de por sí la verdad de los actos que expresan, motivo por el cual la

demostración de falsedad se encuentra a cargo de quien pretenda que no son verdaderos.

Se les asigna un particular valor jurídico probatorio que consiste en presumir veraz las declaraciones del funcionario público, por lo que no puede, a prima facie, desconocerlas o darlas por no válidas. En este caso lo importante es el contenido material del instrumento público, aquellos hechos que el oficial público conoce personalmente, porque ocurren ante su propia presencia y de ellos da fe.

Para la condición de validez que se les otorga se requiere que se cumplan con las condiciones o requisitos formales y sustanciales establecidos por el Código Civil y Comercial, y supletoriamente con Ley Procedimiento Tributario.

Es importante destacar que el instrumento público goza de autenticidad corporal, es decir tomándolo como cosa mueble. Por lo que su protección se encuentra en el Código Penal (arts. 292, 294, 296), dentro de los delitos contra la Fe Pública, donde se reprime a quien hiciere un documento falso o adulterare uno verdadero de modo que pueda resultar perjuicio, quien suprimiere o destruyere en todo o en parte un documento o quien hiciere uso del documento falso o adulterado.

También puede ser anulable según el art. 294 del Código Civil y Comercial, cuando alguna de las partes que aparecen firmadas en ellos, los arguyesen de falsos en el todo o en parte principal, o cuando tuviesen enmiendas, palabras entre líneas, borraduras o alteraciones en partes esenciales, no salvadas al fin. Siendo esencial que se afecte el negocio jurídico de manera que modifique la primitiva manifestación de voluntad.

De acuerdo a lo manifestado anteriormente es importante diferenciar entre actos nulos y anulables, es decir si el vicio es manifiesto o no, con el fin de reconocer los efectos de la sentencia al momento de solicitar la declaración de nulidad. Por lo que en el primero de los casos, si se declarara la nulidad se tendrá como si nunca hubiera existido el acto, pero en el caso de los actos anulables debe mediar interpretación judicial, es decir, la sentencia es constitutiva del estado de nulidad, por lo que todos los efectos anteriores son válidos.

Por otro lado nos encontramos con la autenticación del contenido del instrumento público, por la cual, la querrela de falsedad, tema tratado en párrafos siguientes, será indispensable cuando haya falsedad material en el instrumento, cuando el oficial público mienta o de por existentes hechos que nunca existieron, es decir, cuando el escribano ha falseado la realidad de

³⁹ "Guido, Mario Marcelo s/Apelación clausura", C.S.J.N., fallo del 04/05/1993.

las cosas. De manera tal que si ha llegado a la consumación de un verdadero delito de falsedad material del instrumento no cabe otra posibilidad para atacar el instrumento público que la querrela de falsedad.

Es importante destacar que en el caso de las declaraciones dispositivas o de las enunciativas directas del funcionario no es necesario previamente obtener la declaración judicial de falsedad del documento que las receipta, ya que son impugnables por simple prueba en contrario.

En conclusión, solamente se les otorga plena fe pública a los hechos que realiza el propio oficial público o que pasan por ante sus sentidos, es decir, si nos referimos específicamente a las actas de constatación de infracciones sancionadas con clausura, solamente debe otorgárseles plena fe a los hechos en que intervienen los propios inspectores actuantes o que observaron o simplemente oyeron con motivo de su actuación fiscalizadora, pero no a manifestaciones de terceros. Por lo que es importante lograr distinguir a los hechos que han pasado en presencia de los funcionarios públicos de los que pueden ser presumidos o inferidos de su propia actuación. Un claro ejemplo sería cuando el inspector aclara en el acta que encontró el “local cerrado por refacciones...”, siendo únicamente aceptable si hay una leyenda visible puesta en tal caso y así se describa en el instrumento público aceptado, ya que sólo se está dando fe de que el local se encontraba cerrado, por ser el hecho de estar en refacciones, una suposición del fiscalizador o notificador al no tener la certeza de que el local se encuentra efectivamente en "refacciones".

El Dr. Alurralde (2009) expresó que existen distintas consecuencias jurídicas en cuanto al valor probatorio del acta, según la conducta infraccional ocurra o no en presencia de los inspectores. En el primer supuesto (momento del hecho), existirá una correspondencia entre el contenido del acta y lo percibido por los inspectores, por lo cual de acuerdo al art. 993 C.Civil este acta reviste carácter de instrumento público, el que hace plena fe, mientras no sea argüido de falso. En el segundo supuesto, el funcionario recoge los dichos de una de las partes por lo que el acta pierde entidad como plena prueba, siendo únicamente una hipótesis del hecho, sobre el cual deberá formarse el convencimiento del juzgador junto con el resto de las pruebas obrantes en la causa⁴⁰.

Quedan fuera de la garantía de autenticidad las simples manifestaciones de terceros vertidas, como así también los hechos presumidos, o sea aquello que no les consta en forma directa a los inspectores por no haber pasado en su presencia o por no haber intervenido.

El art. 290 del Código Civil establece que para la validez del acto, como instrumento público, es necesario que el oficial público obre en los límites de sus atribuciones, respecto a la naturaleza del acto, y que éste se extienda dentro del territorio que se le ha asignado para el ejercicio de sus funciones. Es decir si bien toda persona tiene permitido hacer aquello que la ley no prohíbe, el funcionario público solamente puede hacer aquello que expresamente esté autorizado por la ley.

Es importante tener en cuenta lo establecido por el art. 292 del Código Civil, que ante la ausencia en la persona del oficial público de las cualidades o condiciones necesarias para el nombramiento a las funciones de que se encuentre revestido, no quita a sus actos el carácter de instrumentos públicos. Además el acto emanado por un oficial público, aunque sea incompetente, o que no tuviera las formas debidas, vale como instrumento privado, si está firmado por las partes, aunque no tenga las condiciones y formalidades requeridas para los actos extendidos bajo formas privadas según el art. 294 mencionado código.

6.4. La impugnación de falsedad del instrumento público en sede civil y en sede penal.

La impugnación de falsedad en sede civil tiene por objeto demostrar que el documento considerado como una cosa no es auténtico para destruir su eficacia probatoria diferenciándose de la acción penal en la cual se considera al autor del documento.

Si bien el Código Civil y Comercial contiene disposiciones de carácter procesal, el procedimiento no se encuentra regulado por dicho código, correspondiéndoles a las provincias determinarlo conforme a nuestra estructura federal.

A nivel nacional encontramos en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación al art. 395, el que establece lo siguiente: "La redargución de falsedad de un instrumento público tramitará por incidente que deberá promoverse dentro del plazo de diez días de realizada la impugnación, bajo apercibimiento de tenerla por desistida. Será inadmisiblesi no se indican los elementos y no se ofrecen las pruebas tendientes a demostrar la falsedad. Admitido el requerimiento, el juez suspenderá el pronunciamiento de la sentencia, para resolver el incidente juntamente con ésta. Será parte el oficial público que extendió el instrumento".

Entonces se destacan dos momentos distintos, el de la impugnación, que debe ser previa y expresa, y el de la promoción de la redargución. El primero es un acto procesal preparatorio cuyo contenido debe limitarse a la afirmación de la falsedad, y el incidente se debe deducir

⁴⁰ “Novagent SA s/Apelación”, C.N.P.Econ., sala B, fallo del 15/10/1997.

dentro de los diez días siguientes, con el aporte de las pruebas correspondientes bajo apercibimiento de tenerla por desistida.

El Código Civil y Comercial establece que la falsedad debe ser interpuesta únicamente por acción y no por la vía de excepción. Si se hace referencia a los procesos en los cuales puede plantearse, es importante destacar que en un principio se sostenía que no podía requerirse la impugnación por juicio ejecutivo, siendo que el art. 395 del Código Procesal establece que se debe solicitar por juicio ordinario o plenario abreviado, es decir, por procesos de conocimiento contradictorios, con mayor posibilidad de debate y prueba, y no a ejecuciones donde se restringe el ámbito de debate. La Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir de la causa “Creditar S.A. c/Carfagna, Daniel O. y otra” varió este criterio, permitiendo que en un juicio ejecutorio se pudiera solicitar la redargución de falsedad de un instrumento público, respetando el derecho de defensa en juicio.

Respecto al ámbito de planteamiento de la redargución de falsedad, debemos tener en cuenta lo plasmado por los artículos el Código Civil y Comercial en cuanto a que la falsedad debe ser interpuesta únicamente por acción civil o criminal, descartándose la vía de excepción, las declaraciones de hechos que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él mismo o que han pasado en su presencia.

En cuanto las declaraciones del funcionario no es necesario solicitar previamente la declaración de falsedad del documento que las recepta, sino que son impugnables por simple prueba en contrario⁴¹.

La redargución de falsedad se debe invocar por vía incidental y la nulidad por la imperfección del un acto jurídico incluido debe ser planteadas acudiendo a la vía ordinaria.

Se aceptan todo tipo de pruebas para solicitar la redargución de falsedad. Sin embargo destacamos que deben ser contundentes como para afectar la garantía de autenticidad que poseen los instrumentos públicos. Se destaca que la justicia⁴² ha establecido en diversas causas que no basta con la simple interposición o argución de falsedad para suspender el valor probatorio de autenticidad que la ley le atribuye, sino hasta la declaración judicial de falsedad con sentencia firme.

En cuanto a la impugnación de falsedad del instrumento público en sede penal, esta puede ser

⁴¹ Como ejemplo “Rafael Saiegh e hijos c/Leiserson, Natalio y otros”, C.N.Ape.Civil, Sala H, fallo del 14/07/00.

corporal, según lo establecido por el art. 292 del Código Penal, el que penaliza al que hiciere en todo o en parte un documento falso o adulterare uno verdadero de modo que pueda resultar perjuicio, y el art. 294 (C. Penal), que sanciona al que suprimiere o destruyere en todo o en parte un documento de modo que pueda resultar perjuicio.

O también puede perseguirse la falsedad ideológica, de acuerdo a lo establecido en el art. 293 (C. Penal), que penaliza al que insertare o hiciere insertar en un instrumento público declaraciones falsas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio y el art. 296 (C. Penal) que incrimina a quien hiciera uso de un documento o certificado adulterado, reprimiéndolo como si fuera autor de falsedad. La impugnación se interpone como querrela de falsedad de acuerdo al Código Procesal Penal de la Nación en su art. 82⁴³.

Se destaca que las acciones civiles y criminales son independientes, es decir que esta última podrá ejercitársela con o sin incidente y con o sin juicio separado civil. Si la acción penal hubiere precedido a la civil, o fuere intentada pendiente de esta, no podrá dictarse sentencia civil antes de la sentencia penal, con excepción de los siguientes casos, cuando el acusado hubiera fallecido antes de ser juzgada la acción criminal, entonces la acción civil puede ser intentada o continuada contra los respectivos herederos y cuando el acusado se encuentre ausente la acción criminal no puede ser intentada o continuada. Por otra parte después de la condena o absolución penal del acusado, no se podrá discutir en lo civil la existencia del hecho que constituyó el delito. Lo que es más si existiera cuestión prejudicial, la sentencia del juicio civil sobre el hecho no influye en el juicio criminal, ni impide ninguna acción criminal posterior, intentada sobre el mismo hecho o sobre otro que con él tenga relación. Además cualquiera que sea la sentencia posterior sobre la acción criminal, la sentencia anterior dada en el juicio civil pasada en cosa juzgada, conservará todos sus efectos.

⁴² “Banco de Credito argentino SA c/Garastro Alsberg, Stella Maris y otros” y “Acuña de Guillamet, Ana M. c/ Baigorri, Alfredo y otro”.

⁴³ Art. 82. - Toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública tendrá derecho a constituirse en parte querellante y como tal impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan. Cuando se trate de un incapaz, actuará por él su representante legal. Cuando se trate de un delito cuyo resultado sea la muerte del ofendido, podrán ejercer este derecho el cónyuge supérstite, sus padres, sus hijos o su último representante legal. Si el querellante particular se constituyera a la vez en actor civil, podrá así hacerlo en un solo acto, observando los requisitos para ambos institutos.

6.5. CONCLUSIONES PARCIALES

En este capítulo se analizó cada uno de los requisitos legales establecidos en el art. 41 de la ley de procedimiento que debe contener el acta de comprobación para no ser tachada de ilegal, así mismo los funcionarios de la AFIP deberán respetar todos y cada uno de los derechos de los contribuyentes, trabajados en capítulos anteriores.

Esta acta para ser considerada instrumento público debe respetar condiciones para su validez, entre las que podemos mencionar a la idoneidad del oficial público, su competencia y además las formalidades que establece el Código Civil y Comercial. Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación estas actas de comprobación son instrumentos públicos por lo que solamente por medio de la redargución de falsedad se puede destruir su valor probatorio. La impugnación de falsedad en sede civil tiene por objeto demostrar que el documento considerado como una cosa no es auténtico para destruir su eficacia probatoria, diferenciándose de la acción penal que se enfoca en el autor del documento.

El planteamiento de la redargución de falsedad debe ser interpuesta únicamente por acción civil o criminal descartándose la vía de excepción, se la debe invocar por vía incidental y la nulidad por la imperfección de un acto jurídico incluido, debe ser planteada a través de la vía ordinaria.

7. CAPÍTULO 4 - QUEBRANTAMIENTO DE LA CLAUSURA TRIBUTARIA.

En este capítulo se analizará el quebrantamiento de la clausura, sus distintos modos como así también posibles sus sanciones y el procedimiento correcto que se debe seguir para su correcta aplicación como los distintos caminos que tiene el contribuyente para apelar su pena.

7.1. Procedimiento y sanción del quebrantamiento de la clausura

El art. 42 de la Ley 11.683, establece que la administración por medio de sus funcionarios autorizados procederá a hacer efectiva la sanción de clausura, adoptando los recaudos y seguridades del caso. Puede realizar asimismo comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observaren en la misma.

Por su parte el art. 44 establece que quien quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de diez a treinta días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquélla.

Si se analiza el artículo se podrán distinguir dos situaciones distintas: una referida al quebrantamiento de la clausura y la otra a la violación de los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva. Siendo que no en todo quebrantamiento de la clausura implica que previamente se violente la faja o instrumento que se utiliza para su efectivización.

El quebrantamiento de las fajas de clausura tiene remisión directa con el ilícito previsto por el art. 254 del Código Penal que sanciona a quien violare los sellos puestos por la autoridad para asegurar la conservación o la identidad de una cosa.

Asimismo, en relación con la violación de sellos, precintos o instrumentos utilizados no debe sancionarse cuando se produzcan estas roturas por terceros ajenos al interesado o por las propias inclemencias climáticas, es más, aún si surgen de la necesidad imperiosa por parte del sumariado de ingresar al local clausurado en base al principio de la personalidad de la pena, por el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva, como subjetivamente. En todos estos casos el sumariado debe informar a la administración a efectos de que se repongan los instrumentos dañados o a los efectos de que este último proceda romper la faja oportunamente colocada.

Las acciones punibles deben ser llevadas a cabo por el contribuyente afectado o por un

tercero a instancias de aquél, y se lo sanciona con una "nueva clausura" por el doble de tiempo de la primera. Se impondrá por la violación a un bien jurídico tutelado distinto al que motivó la primera, siendo que en este caso la administración pública, al entorpecer o impedir el cumplimiento de una sanción impuesta en ejercicio de su poder de policía.

Con respecto al procedimiento aplicable en el caso de que se produzca el quebrantamiento de la clausura, la segunda parte del art. 44 establece que son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo Penal Económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República, además dispone que la AFIP, con conocimiento del juez que se hallare de turno, procederá a la instrucción del correspondiente sumario que será elevado de inmediato a dicho juez.

La Ley 11.683 nada dice sobre las vías procesales a seguir luego de la resolución emanada por el Juez de primera instancia. Pero en la causa “Soria Néstor E. s/quebrantamiento de clausura”⁴⁴ referida a este tema, el Tribunal Oral entendió que si bien quien dicta sentencia es el Juez Penal Económico, la garantía de la doble instancia igual se encuentra garantizada ante la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones del fuero, quien tiene competencia para revisar el fallo, como lo posee para la sanción de multa y clausura ya revisadas por el Juez Penal Económico acorde a las previsiones contenidas en el art. 78 de la Ley 11.683.

7.2. CONCLUSIONES PARCIALES

A lo largo de este capítulo, se desarrollo el quebrantamiento de la clausura, actuar sancionado por el art. 44 de ley de procedimiento. En esta acción pueden existir dos situaciones, una el quebrantamiento de la clausura propiamente dicha, penado por el articulado del Código Penal y por otro lado la violación de los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva que se sanciona por ley 11.683. El procedimiento aplicable en el caso de que se produzca el quebrantamiento de la clausura, responde a la segunda parte del art. 44 de de la Ley 11683.-

8. CAPÍTULO 5 – LA SANCIÓN DE CLAUSURA TRIBUTARIA PREVENTIVA.

En este capítulo se analizará minuciosa y críticamente todo lo referido a la clausura preventiva, su evolución legislativa y actual redacción, el procedimiento a respetar por la administración para su correcta aplicación, para concluir con el análisis constitucional de dicha figura.

8.1. Evolución y análisis crítico de la reglamentación

En la década del setenta, la administración tributaria utilizaba la facultad de clausurar en forma inmediata establecimientos con fines preventivos, cuando los funcionarios encontraban incumplimientos a las normas dictadas por la Secretaría de Industria y Comercio basándose en lo establecido por la Ley de Abastecimiento y Represión del Agio 20.680 (B.O. 25/06/1974).

Con el pasar de los años, comenzó a realizar la maniobra de convertir a las normas fiscales en materia de emisión de comprobantes en normas de la Secretaría de Industria y Comercio. Así sus funcionarios eran acompañados por funcionarios de la Secretaría y aplicaban clausuras preventivas.

Años después, cuando la Corte Suprema revisó los amparos impuestos a estas clausuras preventivas por incumplimientos formales, sentenció en la causa “Elías Jalife” que la circunstancia de que la administración obrase en ejercicio de facultades discrecionales, de ninguna manera puede dejar de lado el control judicial suficiente de los actos administrativos de naturaleza jurisdiccional a que obliga el principio de separación de poderes, ni tampoco puede constituir un justificativo de la conducta arbitraria, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del estado.

La facultad del inspector de clausurar con cumplimiento efectivo e inmediato, sin intervención judicial previa, fue incorporada por la Ley 24.765 (B. O. 13/01/97) como inc. f, del art. 41 de la Ley 11.683, t. o. en 1978 (actual art. 35, inc. f de la Ley 11.683, t. o. 1998); introduciendo esta facultad se dejó en suspenso la clausura automática del art. 2, inc. c de la Ley

⁴⁴ “Soria Néstor E. s/quebrantamiento de clausura”, Tribunal Oral en lo Penal Económico Nro. 1, fallo del 07/08/2001.

20.680.

Mediante esta norma se faculta a clausurar preventivamente un establecimiento cuando el funcionario autorizado constate que se han configurado dos o más de los hechos u omisiones previstos en el art. 40 de la Ley de Procedimiento Tributario y, *concurrentemente* exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes de haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aún cuando esta última no hay quedado firme.

El legislador impuso una limitación para su aplicación, es decir, que no basta con la simple constatación de dos o más de las hipótesis previstas, sino que deben ir acompañadas obligatoriamente por la “conurrencia” y/o la existencia de “antecedentes”.

Se destaca que estos extremos requeridos no se exigen en la figura del art. 40, puesto que son distintas las circunstancias fácticas para la procedencia de cada sanción. La resolución o sentencia judicial por la que se deje sin efecto la clausura preventiva, no anula la posibilidad posterior de la aplicación de las sanciones del art. 40.

Los requisitos sustanciales del acta que la dispone son los mismos exigidos para las que comúnmente labran los funcionarios de AFIP. Siendo importante destacar que no se requiere la intervención conjunta de más de un funcionario, puesto que en el inc. f del art. 35 se refiere al funcionario autorizado en singular, no así en la clausura sancionatoria del art. 40.

Las conductas que dan lugar a la sanción de clausura son idénticas según se las encuadre en la figura infraccional del art. 35 o en la del art. 40, con el agregado del “grave perjuicio” exigido en la clausura preventiva. Sin embargo, la ley no define que debe entenderse por grave perjuicio, quedando librado a criterio del funcionario el juzgamiento acerca de la existencia de dicho perjuicio.

Se destaca que cuando se compruebe un error en lo actuado por el funcionario que ha dispuesto una clausura, por la singularidad del proceso verbal y las faltas de garantías a favor del administrado, el Estado debe responder por los daños ocasionados, ya se trate de culpa grave o ignorancia inexcusable; sin coartar la sanción que le corresponda en el ámbito penal al funcionario.

8.2. Procedimiento para la aplicación de la clausura preventiva.

El art. 75 de la Ley 11.683 en su primer párrafo, establece que “la clausura preventiva que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos debe ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable, resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el art. 35, inc. f ; o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva”. El segundo párrafo de la norma transcripta agrega que “no puede extenderse más allá del plazo legal de tres días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente”.

Por lo que inmediatamente al acta que dispone la clausura preventiva le sigue la comunicación al juez, el que convocará a una audiencia al presunto infractor para finalmente dictar la resolución judicial.

Si se tiene en cuenta la perentoriedad de los plazos, la Cámara Nacional de Apelaciones⁴⁵ ha interpretado que la comunicación al juez competente de los hechos que motivaron la clausura preventiva, como el Derecho aplicado y toda otra cuestión que pueda resultar de interés al juzgador para merituar la procedencia o no de la sanción aplicada, puede hacerse por cualquier medio: en forma personal, telefónica o telegráfica al despacho o al domicilio particular del magistrado o del secretario del juzgado. Considerando como objetivo primordial eliminar cualquier circunstancia que impida la comunicación en forma eficiente e inmediata.

Concomitantemente con ello, la Administración debe continuar la tramitación de la pertinente instancia administrativa, que puede derivar en la aplicación de las sanciones previstas por el art.40.

Por último el juez administrativo o judicial, en su caso, dispondrá la interrupción inmediata de la clausura, cuando el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida.

Es de notar que en la aplicación como en el levantamiento de la clausura preventiva, cuando el juez administrativo no posee el título de abogado no se requiere dictamen previo del servicio jurídico, de acuerdo a lo establecido por el art. 10 en su último párrafo del decreto 618/97.

⁴⁵ “kriscaldis SCS s/infracción Ley 11.683”, CNPEcon., sala B, fallo del 10/10/2000.

La otra vía a la que se puede recurrir es la promoción de una acción de amparo con un simultáneo pedido de no innovar, hasta tanto no se sustancie el debido proceso judicial que resuelva acerca de la procedencia o improcedencia de las sanciones del art. 40. Siendo importante destacar, que si se dispusieran sin la previa observación de los recaudos formales pertinentes, el afectado estaría en todo su derecho de entablar una acción por daños y perjuicios contra el estado.

La justicia competente será, en Capital Federal, el fuero en lo Penal Económico, y en el interior del país la Justicia Federal.

8.3. La clausura preventiva y su constitucionalidad.

Debido a los numerosos fallos judiciales que declararon su inconstitucionalidad, es poco frecuente la aplicación inmediata de esta sanción por parte de los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incumpliendo el principio consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional por el cual nadie puede ser penado sin juicio previo.

Su inconstitucionalidad se declaró en los autos “Yu Jian”⁴⁶ en el cual se resolvió que al tener la clausura preventiva carácter de pena, resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidas en la Constitución Nacional en el art. 18, además se destacó que es inconcebible que un contribuyente sufra aplicación de una sanción sin la actuación de un juez judicial que analizara su aplicación, siendo esta sanción un verdadero castigo penal sin el control judicial previo y necesario, desapareciendo la defensa en juicio, puesto que recién el sancionado puede apelar al juez competente después de sufrir el perjuicio económico y moral que representa la clausura.

En la causa “Bituron, Horacio Andrés s/clausura preventiva”, la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín sentenció la inconstitucionalidad del art. 35 inc. f, al considerar que la Administración Pública no puede clausurar preventivamente un establecimiento sin autorización de un Juez, sino se estarían violando los principios de la división de poderes, la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados en la Constitución Nacional y en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía a partir de su art. 75 inc. 22.

⁴⁶ “Yu Jian s/infracción Ley 11.683”, JNPen.Econ. N° 3, fallo del 24/05/1999.

Además Corte en la causa “Dumit, Carlos José”⁴⁷, sostuvo que la validez de los procedimientos administrativos de referencia se encuentra supeditada, como principio, a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior. Máxime tratándose de aplicación de sanciones penales, pues sólo así quedan debidamente a salvo pautas esenciales de la Constitución.

8.4. ¿La acción de amparo es la más idónea en este tipo de causas?

El Prof. Roberto Dromi conceptualiza al amparo como una garantía de raíz constitucional que tiene por objeto proteger los derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional y su ejercicio contra todo acto u omisión que signifique una limitación, restricción o amenaza arbitraria o contraria a la Constitución, un tratado o una ley. Destacando que en el marco del Derecho procesal constitucional se ha entendido al amparo como una acción destinada a tutelar los derechos y libertades reconocidas por la constitución, un tratado o una ley.⁴⁸

A través de la reforma del año 1.994, se incorporó la acción de amparo en el art. 43 de la Constitución Nacional, en el que se establecen sus características, sus requisitos, su legitimación activa y pasiva y su finalidad.

La promoción de esta acción tiene como finalidad la cesación del acto u omisión lesivo a la libertad o al derecho resguardado.

Las condiciones de su admisibilidad son la inexistencia de otro medio judicial más idóneo para proteger el derecho o la libertad lesionados, la actualidad o la inminencia de lesión, restricción, alteración o amenaza de derechos reconocidos y la arbitrariedad o la ilegalidad manifiesta del acto o de la omisión lesivos provenientes de particulares o de la autoridad pública. Una vez aceptada su admisibilidad, es decir, cuando reúna los requisitos establecidos por la normativa aplicable, se analizan las pretensiones deducidas.

La declaración de inconstitucionalidad en el orden nacional hace cosa juzgada solamente con respecto a las partes involucradas, por lo tanto cualquier otro sujeto en idéntica situación deberá interponer su propia acción para conseguirlo en su caso particular. Aún cuando sea declarado

⁴⁷ “Dumit, Carlos José e/Instituto Nacional de Vitivinicultura s/Demanda contencioso administrativa”, CSJN,

⁴⁸ Dromí R. (1987) *Derecho administrativo*. Buenos Aires –Madrid – México: Ciudad Argentina – Hispania Libros. 11 ed. p. 1110. (2006)

inadmisible, el mismo reclamo podrá volver a ser planteado a través de otra vía procesal.

La interposición de la acción puede ser acompañada con una medida cautelar -por ejemplo, la prohibición de innovar, el embargo, el secuestro, etc.-, a fin de que, en tanto no se resuelva el fondo de la cuestión se preserve provisionalmente el derecho o la libertad que se arguyen lesionados o restringidos.

Con respecto a la idoneidad de la acción de amparo en las causas referidas a la constitucionalidad de la sanción de clausura se distinguen dos posturas:

a) En la causa “Baralo Guillermo”⁴⁹ el juez de primera instancia dio lugar a la acción de amparo interpuesta y declaró inconstitucional el inc. f del art. 35 de la Ley 11.683. Luego la administración apeló esta sentencia y la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba la confirmó, advirtiendo que esta sanción se ejecuta inmediatamente sin previa revisión judicial, de acuerdo a lo especificado en el art. 75, vulnerando el derecho de defensa en juicio consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional. Cámara resaltó que la acción de amparo es efectiva al hacer cesar en forma inmediata la ejecutoriedad de esta sanción de clausura.

b) Por otro lado, encontramos lo pronunciado en las causas de "Fedecámaras s/Acción de Amparo"⁵⁰ y "Carrefour Argentina SA s/Acción de Amparo"⁵¹, en la que el juez de primera instancia rechazó la presentación del amparo, y en su apelación la Cámara en lo Penal Económico confirmó dichas sentencias. Aduciendo que la acción de amparo no es la más idónea para debatir los derechos constitucionales, debiéndose hacerse con la intervención de las partes en un juicio contradictorio con la participación del Poder Ejecutivo Nacional. Asimismo los jueces manifestaron que el debate de la razonabilidad de una ley debe ser analizado en un caso concreto y no sobre la base de resultados posibles.

8.5. CONCLUSIONES PARCIALES

La facultad del inspector de clausurar con cumplimiento efectivo e inmediato, sin intervención judicial previa se encuentra en el art. 35 inc. f) de la Ley 11.683, si el contribuyente desarrolla alguna de las conductas que dan lugar a la sanción de clausura con el agregado del

⁴⁹ "Baralo, Guillermo por el Lomo y Cía. SRL c/AFIP", CFed.Cba, Sala A, fallo del 14/11/2005.

⁵⁰ "Fedecámaras s/Acción de Amparo", C.P.Econ. de la Capital Federal, fallo del 31/01/1997.

⁵¹ "Carrefour Argentina SA s/Acción de Amparo", C.P.Econ. de la Capital Federal, fallo del 30/01/1997.

“grave perjuicio” exigido en la clausura preventiva. La ley no define taxativamente que debe entenderse por grave perjuicio, quedando librado a criterio del funcionario el juzgamiento a cerca de la existencia de dicho perjuicio. El art 75 de la ley establece el procedimiento para su correcta aplicación, aunque por los numerosos fallos judiciales que declararon su inconstitucionalidad por el incumpliendo el principio consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional por el cual nadie puede ser penado sin juicio previo. Por lo cual es poco frecuente la aplicación inmediata de esta sanción por parte de los funcionarios de la administración.

La interposición de la acción de amparo es una de las medidas más eficaces, pero debe ser acompañada con otra medida cautelar como por ejemplo; la prohibición de innovar, el embargo, el secuestro, etc.-, a fin de que, en tanto no se resuelva el fondo de la cuestión se preserve provisionalmente el derecho o la libertad que se arguyen lesionados o restringidos.

9. RECOMENDACIONES Y CONCLUSIONES FINALES.

Con este trabajo final de grado, luego de haber analizado los temas que se consideran más relevantes a través de las leyes, doctrinas y por sobre todo las manifestaciones de la justicia, se han detectaron innumerables deficiencias en la redacción de las leyes referidas a la aplicación de las sanciones de multa y/o clausura en materia tributaria.

Nadie debe dudar de que todos los argentinos deseamos suprimir este gran problema llamado evasión tributaria, pero esta lucha se debe llevar a cabo con la Constitución en mano y con la vigencia de todos los principios garantistas que conforman la seguridad jurídica de un Estado.

La sanción de multa y clausura constituye una figura controvertida, habiendo marcadas diferencias entre la legislación vigente y la jurisprudencia.

Se destaca que con respecto a su naturaleza, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha manifestado en innumerables fallos a favor de su carácter estrictamente penal, lo que autoriza la aplicación de las disposiciones generales del Código Penal.

Y después de analizar su evolución jurídica, podemos afirmar que esta sanción está muy lejos de punir faltas significativas, siendo su utilidad actual castigar simples incumplimientos formales.

Más aún, desde su incorporación al ordenamiento jurídico, esta figura ha sido cuestionada por considerarse inconstitucional, restringiendo la plena vigencia de los principios constitucionales que regulan nuestro ordenamiento jurídico. Si bien, de acuerdo a la jurisprudencia analizada en este trabajo, esta norma no es irracional, ni tal sanción exorbitante, y no se vulneran los derechos constitucionales al trabajo y a la propiedad, como así tampoco al principio "*Non bis in idem*", sin embargo del análisis realizado a lo largo de este trabajo de los principios constitucionales involucrados me permiten objetar esta afirmación.

Por todo lo expuesto y analizado, me encuentro facultado a proponer las siguientes modificaciones al sistema legal vigente:

a) Cuando se la define a esta norma como una ley penal en blanco, a pesar de que la Corte Suprema haya sostenido en innumerables fallos su legitimidad, en el desarrollo de este trabajo, se ha señalado que la doctrina en su mayoría se aleja de dicha conclusión.

Por lo que, si se pretende que el estado no derroche bienes públicos en los interminables juicios que se seguirán produciendo, nuestros representantes deberán tomar carta en el asunto y redactar una verdadera norma legal completa.

Siendo las siguientes, algunas de las modificaciones que no deberían faltar en la redacción del artículo 40 de la ley 11.683:

- 1) En el mismo inciso se encuentra otra frase que trae malos entendidos, cuando se deja abierto esta sanción a la entrega de *“otros comprobantes equivalentes”*, por lo que se debería aclarar su interpretación, agregando lo definido por el art. 9 de la RG 1415/2003. Por lo cual se sancionaría a quienes *“no entregarán facturas u otro instrumento que haga las veces o sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos para cada caso, y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor...”*
- 2) Agregar en el inciso c) cuando se refiere *“al respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos”*, lo que dispone la RG 1.415 en su art. 27, es decir, *documentado mediante factura, remito, guía o documento equivalente aún cuando se trate de traslados o entregas que se realicen a un título distinto de la compraventa (consignación, muestras, depósitos, remisiones entre fábricas y sucursales, etc.), siendo confeccionados con anterioridad al traslado del producto y acompañarlo hasta su destino.*
- 3) Eliminaría el inciso f), siendo que en la práctica la administración opta por no confeccionar actas con sustento en este inciso, debido a que el art. 39 prevee pena de multa para este tipo de conductas infraccionales.

b) El inciso g es ambiguo, dejando a la libre determinación por parte del fisco del límite entre lo punible y lo no sancionable. Debería determinarse que cantidad fija, y eliminar la frase por lo menos.

Si bien el legislador, dentro de su concepción de política represivo-fiscal, entiende que deben tornarse más rigurosas las sanciones ante los incumplimientos tributarios, no puede soslayar, en el marco del estado de derecho, las garantías constitucionales que impiden el debilitamiento de la estabilidad jurídica de un país.

- c) Ahora bien, de acuerdo a lo reglamentado para la sanción de clausura preventiva, se

puede concluir que aparece en conflicto con algunos principios constitucionales, y no sólo estaría limitando el principio consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional por el cual nadie puede ser penado sin juicio previo, sino también el resto de los principios establecidos constitucionalmente.

En este sentido eliminaría a esta figura al no ser constitucionalmente válida, lo que es más, ni los propios funcionarios de la Administración la están aplicando.

Para concluir, si bien no se ha intentado responder a todas las inquietudes que surgen de este tema, ni en competir con lo que ya está escrito, sino que se trató de brindar una simple ayuda práctica y concreta para mejorar las capacidades de los profesionales del derecho a asesorar en aquellas situaciones que pueden terminar con la clausura de un negocio. Puntualmente para los profesionales independientes tratando de reducir las deficiencias y las limitaciones que surgen por la falta de experiencia y otorgarles una herramienta concreta para defenderse frente a los embates de la administración, sin dejar de lado que puedan demostrar el valor agregado del trabajo realizado, aunque luego se vean obligados a buscar asesoramiento en un especialista de derecho tributario.

10. BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA CITADAS

Autores citados

Constitución Nacional de la República Argentina.

Código Civil de la Nación.

Código Penal de la Nación.

Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Código Procesal Penal de la Nación.

Ley 48.

Ley de Procedimiento Tributario 11.683.

Ley de Procedimiento Administrativo 19.549.

Disposiciones de Administración Federal de Ingresos Públicos.

Resoluciones Generales de Administración Federal de Ingresos Públicos.

ALURRALDE, Aldo (2009). *El agente encubierto y la sanción de clausura tributaria: análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial*. Santa Fe: Rubinzal-Culoni. 1ª edición.

DROMÍ Roberto (1987) *Derecho administrativo*. Buenos Aires –Madrid – México: Ciudad Argentina – Hispania Libros. 11ª edición. (2006)

FOLCO Carlos M. (2011) *Procedimiento Tributario: naturaleza y estructura. Tomo I*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni. 3ª edición.

FOLCO Carlos M. (2011) *Procedimiento Tributario: naturaleza y estructura. Tomo II*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni. 3ª edición.

GIULIANI FONROUGE Carlos M. y NAVARRINE Susana *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Depalma. 6ª edición.

GÓMEZ Teresa y FOLCO Carlos M. (2007) *Procedimiento Tributario: Ley 11.683 Decreto 618/67*. Buenos Aires: La Ley. 5ª edición.

GOMEZ Teresa; LITVIN César; DOMINGUEZ Marcelo; FOLCO Carlos M., LISICKI Fernando (2006) *Actuación del profesional en la defensa de multas, clausuras, decomiso y secuestro de mercadería*. Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

HADDAD Jorge. (2003) *Procedimientos Fiscales*. Editorial: Quórum.

NUÑEZ Ricardo (1959) *Manual de Derecho Penal – Parte General*. Córdoba: Marcos Lerner Editora Córdoba. 4ª edición. (1999)

SOLER Sebastian. (1940). “*Derecho Penal Argentino*”. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina S.A.. 4ª edición. (1987)

SOLER Osvaldo. (2008) *Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley. 3ª edición.

“La sanción de Multa y Clausura en materia Tributaria”

SOLER Osvaldo. (2005) *Como actuar frente a las inspecciones de la A.F.I.P.* Buenos Aires: La Ley. 2ª edición.
ZAFFARONI Eugenio, *Tratado de Derecho Penal - Parte general – Tomo III.*,

Fallos citados

- “Acuña de Guillamet, Ana M. c/ Baigorri, Alfredo y otro”.
- “Banco de Crédito argentino SA c/Garastro Alsberg, Stella Maris y otros”
- “Baralo, Guillermo por el Lomo y Cía. SRL c/AFIP”, C.Fed.Cba, Sala A, fallo del 14/11/2005.
- “Bituron, Horacio Andrés s/clausura preventiva”, la C.Fed.Apel. de San Martín
- “Boumbucci, Neri A. s/apelación de clausura”, C.S.J.N., fallo del 08/06/1993.
- “Carrefour Argentina SA s/Acción de Amparo”, C.P.Econ. de la Capital Federal, fallo del 30/01/1997.
- “Creditar SA c/Carfagna, Daniel O. y otra”, C.S.J.N., fallo del
- “Cristalux S.A. s/ infracción a la Ley 24.144”. C.S.J.N., fallo del
- “Chervin, Edith Nora s/Apelación de Clausura”, C.Fed.Apel. de Rosario, fallo del 10/09/1999
- “De Soto, Arturo Constantino s/Apelación Clausura”, C.S.J.N., fallo del 08/6/1993.
- “Dexter SRL s/inf. Ley 11683”, J.N.Pen.Econ. N° 5, fallo del 29/06/1999.
- “Dr. García Pinto, José p/Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1º, Ley 11.683”, C.S.J.N., fallo del 05/11/1991.
- “Dumit, Carlos José e/Instituto Nacional de Vitivinicultura s/Demanda contencioso administrativa”, CSJN,
- “Elias Jalife”, C.S.J.N., fallo del
- “Fedecámaras s/Acción de Amparo”, C.P.Econ. de la Capital Federal, fallo del 31/01/1997.
- “Godoy, Roberto Carlos”, C.S.J.N., fallo del 08/6/1993.
- “Guido, Mario Marcelo s/Apelación clausura”, C.S.J.N., fallo del 04/05/1993.
- “Hijos de Alloatti SRL s/Apelación”, C.Fed.Apel. de Paraná, fallo del 16/10/1998.
- “Krill Producciones Graficas S.R.L. s/apelación Ley 11683”, C.S.J.N., fallo del 08/06/1993.
- “kriscaldis SCS s/ infracción Ley 11.683”, C.N.P.Econ., sala B, fallo del 10/10/2000.
- “Lapiduz, Enrique c/DGI acción de amparo”, C.S.J.N., fallo del 28/04/1998.
- “Moño Azul SA s/Ley 11.683”, C.S.J.N., fallo del 14/04/1993.
- “Munich Recoleta S.A. s/inf. Ley 11.683”, J.N.Pen.Econ. N° 3, fallo del 14/12/1998.
- “Novagent SA s/Apelación”, C.N.P.Econ., sala B, fallo del 15/10/1997.
- “Premat, Jorge s/Apelación Resolución DGI”, J.Fed. de Concepción del Uruguay de Entre Rios, fallo del 09/05/98.
- “Rafael Saiegh e hijos c/Leiserson, Natalio y otros”, C.N.Ape.Civil, Sala H, fallo del 14/07/00.
- “Soria Néstor E. s/quebrantamiento de clausura”, Trib.Oral Pen.Econ. Nro. 1, fallo del 07/08/2001.
- “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL”, C.S.J.N. fallo del 15/10/198.
- “Yu Jian s/ infracción Ley 11.683”, J.N.Pen.Econ. N° 3, fallo del 24/05/1999.