

LA CLAUSURA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.

Graciela Manera y Lilian Alanis

Sumario: **I. Ilícito Tributario.** 1. Introducción. 2. Principios penales. 2.1. Tipicidad. 2.2. Prohibición de analogía. 2.3. Culpabilidad del infractor (*nullum poena sine culpa*), 2.4. Error excusable. 2.5. Irretroactividad de la ley penal. 2.6. Ley penal más benigna. 2.7. Debido proceso y doble instancia. 2.8. Presunción de inocencia del imputado. 2.9. Prohibición de un doble proceso por un mismo hecho (*non bis in idem*). 2.10. Ante la duda se debe fallar a favor del sujeto infractor. 2.11. Razonabilidad de la sanción o pena. 3. Clasificación del ilícito tributario: infracciones y delitos. **II. Infracciones formales y materiales: Características. Bien jurídico protegido.** **III. Clausura:** 1. Consideraciones generales. 2. Causales de clausura. **IV. Sanción de clausura aplicable al responsable monotributista.** **V. Procedimiento para la aplicación de clausura. Introducción.** 1. Acta de comprobación. 1.1. Naturaleza jurídica del acta de comprobación. 2. Audiencia. 3. Alcances de la clausura. **VI. Recursos.** 1. Recurso de Apelación Administrativa. 2. Recursos Judiciales. **VII. Quebrantamiento de la Clausura.** **VIII. Clausura preventiva.** 1. Procedimiento para la aplicación de la clausura Preventiva. 2. Término de la clausura Preventiva

I. Ilícito Tributario.

1. Introducción.

En materia tributaria, el **ilícito tributario** es toda transgresión a una norma general y obligatoria, que contiene un deber tributario material o formal que debe cumplir un sujeto tributario, cuya tipificación trae como consecuencia la aplicación de una sanción o pena.

El sujeto activo del ilícito tributario puede ser una persona física, una persona jurídica o una unidad económica¹, y la conducta desplegada culposa o dolosa, pudiendo cometerlo por acción u omisión.

¹ Las “unidades económicas” son un sujeto distinto a sus integrantes (personas físicas y/o jurídicas), poseen un

patrimonio diferenciado a sus miembros que ellos administran, y pueden ser designado como sujetos pasivos de obligaciones tributarias materiales o formales. Un claro ejemplo lo constituyen las sucesiones indivisas, sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias; las Unidades Transitorias de Empresas, sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado.

El ilícito tributario se enmarca dentro del *derecho tributario penal*² o *derecho penal tributario*³, y por ende los principios de derecho penal le son aplicables.

2. Principios penales.

A continuación, una breve referencia a dichos principios penales aplicados al campo del derecho tributario:

2.1. Tipicidad (“*nullum crimen sine lege*”), la norma que describe el tipo penal o infraccional debe prever los elementos objetivos y subjetivos del mismo, admitiéndose la remisión a normas de inferior jerarquía a la ley que lo complementan, tal el caso de las Resoluciones Generales dictadas por el organismo administrativo. Así, la conducta punible, el sujeto infractor y su sanción o pena deben estar contenidas en una norma antes de que el hecho punible ocurra.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN) sostuvo sobre este punto, ante un caso concreto sancionado con clausura: “Que en la especie, se está en presencia de una infracción concerniente al incumplimiento de los deberes formales colocados en cabeza de quienes tienen responsabilidad impositiva ... y está comprobada la existencia misma de los elementos materiales: a) falta de identificación de las partes intervinientes en la operación realizada; b) recibos emitidos en dólares sin la conversión a la moneda de curso legal, y c) libro de registración en donde no consta con precisión la individualización y exteriorización de cada una de las operaciones. Por tanto, al resultar su adecuación al tipo penal pertinente, corresponde ... que sea la imputada quien cargue con la prueba tendiente a demostrar la inexistencia del elemento subjetivo”⁴.

2 Martín José María - Rodríguez Usé Guillermo, “Derecho Tributario General”, LexisNexis, Buenos Aires, 2006, pág. 207.

3 Spisso Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, cuarta edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, pág. 465.

4 “Wortman Jorge Alberto y otros s/ apelación”, 08/06/1993, W6.XXIV, Considerando 8.

2.2. Prohibición de analogía, el ilícito tributario debe aplicarse tal como está contemplado en la norma, y está vedada la aplicación de conductas similares u omitidas por la misma.

En cuanto a la analogía, la CSJN expresó: "...es jurisprudencia clásica que la proscripción, en el orden represivo, de la aplicación analógica y extensiva de la ley, no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 179:337; 18:360; 182:486; 254:362 y 256:277, entre otros). Ello, claro está sin dejar de puntualizar que las prohibiciones de analogía en el ámbito penal se sustenta en la debida correlación entre la sanción y el bien jurídico (Fallos, 312: 1.920) ..."⁵

2.3. Culpabilidad del infractor (nullum poena sine culpa), el infractor para ser sancionado o penado tiene que haber obrado con dolo o culpa, y debe ser un sujeto capaz de ser imputado de la comisión de un ilícito tributario.

Al respecto, la CSJN consagra el "criterio de personalidad de la pena ... sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida objetiva como subjetivamente.", y lo ha sostenido en casos planteados por personas físicas y jurídicas⁶.

2.4. Error excusable, en materia penal se admite el error excusable de hecho, pero en materia tributaria, algunas veces, el error de derecho. En este sentido, el "error excusable" está expresamente previsto como eximente de sanción en la infracción material: Omisión de pago de tributos tipificada en el art. 45 de la Ley 11.683. La CSJN rechazó el "error de derecho" basado en que la resolución general que complementa el tipo de la infracción formal sancionada con clausura es de rango inferior a la ley 11.683 en "Krill Producciones Gráficas S.R.L. s/ apelación de clausura"⁷, y "Buombucci Neli Adela s/ apelación de clausura"⁸.

5 "Godoy, Roberto Carlos s/ Ley 11.683", 08/06/1993, G 425. XXIII. Considerando 7.

6 "Buombucci Neli Adela s/ apelación de clausura", 8/06/1993, La Ley 1994-A-342, Considerando 4 - "Pfizer S.A.C.I. s/ Ley 11.683", 2/07/1993, La Ley 1993-E-369, Considerando 7

7 K.57.XXIII, 08/06/1993.

2.5. Irretroactividad de la ley penal, en materia penal tributaria, y ante la comisión de un ilícito tributario, la regla es que se aplica la norma vigente al momento del hecho. Esta regla, admite la retroactividad de la ley, o bien su ultractividad, ante el dictado de una nueva norma penal más benigna.

2.6. Ley penal más benigna, ante la vigencia sucesiva de leyes penales tributarias con sanciones o penas diferentes, o ante casos de despenalización del tipo infraccional o delictual, se debe aplicar la norma más benévola al sujeto imputado de un hecho punible, teniendo presente lo expresado en el apartado anterior.

2.7. Debido proceso y doble instancia, se traduce en el respeto de los pasos procesales establecidos por la ley para que el imputado pueda ejercer su derecho de defensa, tanto en sede administrativa como judicial, debiendo prever la norma una vía recursiva que permita una revisión judicial de la resolución dictada en sede administrativa. Así, no puede el fisco exigir el importe de una sanción de multa por vía de ejecución fiscal, si aún se encuentra pendiente de resolución un recurso de reconsideración, de proceder el fisco de esta manera, la boleta de deuda expedida sería un título inhábil para iniciar la acción judicial en contra del contribuyente.

La doble instancia judicial tiene su fundamento legal en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 8, inc. 2, ap. h). Así, la CSJN en los autos “Marchal, Juan s/ apelación”, 10/04/2007, en oposición a lo dictaminado por el Procurador General, declaró procedente el recurso extraordinario interpuesto contra el fallo de la Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que desestimó el recurso extraordinario de imposibilidad de ley que Juan Héctor Marchal interpuso contra el auto dictado por el Tribunal de Casación, Sala II, que rechazó el recurso de casación contra el fallo del Juzgado en lo Criminal y Correccional de Transición N° 2 de Mar del Plata que confirmó la sanción de clausura por tres días impuesta por la Dirección Provincial de Rentas sobre su establecimiento comercial. En la resolución la Corte dice “...en el recuso de casación el interesado alegó la inexistencia de la infracción y, en lo

8La Ley 1994-A-342, ver Considerando 6, cita al fallo “Krill Producciones Gráficas S.R.L.” dictado en la misma fecha.

que al caso interesa, arguyó a favor de la procedencia de esa vía recursiva por considerar que el art. 66 del Código Fiscal –donde se establece que es inapelable la decisión del juez que resuelve la apelación deducida contra la sanción de clausura- resulta violatorio de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en cuanto consagra el derecho a la doble instancia en materia penal, toda vez que la Corte Suprema le había reconocido naturaleza criminal a la sanción de clausura por cuestiones fiscales.”⁹, a lo que agregó “... al resolver con estricto apego a las limitaciones establecidas por el ordenamiento adjetivo local, el a quo omitió examinar y resolver la cuestión constitucional que había sido planteada oportunamente en la instancia casatoria y que estaba claramente involucrada en el caso, como lo era la de determinar si el art. 8.2.h de la Convención Americana sobre Derechos humanos resultaba o no aplicable al caso de autos.”¹⁰

2.8. Presunción de inocencia del imputado: el imputado por un ilícito tributario se presume inocente hasta que se demuestre lo contrario, y una resolución o sentencia lo declare culpable. Este principio constituye un derecho del imputado que debe ser respetado durante toda la sustanciación del proceso administrativo o judicial, aún en los casos en que la norma establezca “presunciones de culpabilidad” (Ley 11.683, art. 47, presunciones “iuris tantum”).

2.9. Prohibición de un doble proceso por un mismo hecho (non bis in idem), ningún sujeto tributario puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho, tanto en sede administrativa como judicial, o en ambas. La ley penal tributaria establece lo contrario a este principio respecto de los delitos e infracciones materiales tributarias. (Ley 24.769, art. 17).

2.10 Ante la duda se debe fallar a favor del sujeto infractor (in dubio pro contribuyente), es por aplicación del aforismo penal “in dubio pro reo”, el que deberá ser aplicado tanto por los jueces del Poder Judicial, como por los jueces administrativos de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP).

⁹ Fallos 330:1427, Considerando 2.

¹⁰ Fallos 330:1427, Considerando 5.

2.11. Razonabilidad de la sanción o pena, la sanción o pena aplicables a un caso concreto de infracción formal, infracción material, o de un delito tributario cometido, debe estar acorde con el bien jurídico protegido y la conducta del sujeto tributario infractor, agravándose la sanción o pena en casos de reincidencia de su autor. En algunos casos, se puede liberar de sanción o pena si las circunstancias del caso así lo ameritan.

La CSJN en los autos “S.A. La Nación s/ inf. Ley 11.683”, 9/12/1993, cambió su criterio respecto de la aplicación de la sanción de clausura a una empresa periodística basado en este principio. “Que, en efecto, si bien esta Corte ha afirmado que la sanción de clausura por infracciones formales no ofrece, en principio, óbice constitucionales en lo atinente a su razonabilidad (M.421.XXIII “García Pinto, José P. Mickey s/ infracción art. 44, inc. 1º, de la ley 11.683”, sentencia del 5 de noviembre de 1991, voto de la mayoría y de la disidencia parcial), no ocurre lo mismo cuando ella se aplica a una empresa periodística. Ello es así, no en virtud de una suerte de fuero personal, contrario a nuestra Constitución (artículo 16), sino por la considerable afectación que podría resultar para la esencial función que ese tipo de empresas desempeñan en una sociedad democrática, en tanto colaboran en la difusión libre de ideas (Fallos 306:1892).”¹¹

3. Clasificación del ilícito tributario: infracciones y delitos.

El *ilícito tributario* puede ser *infraccional* o *delictual*, ontológicamente es la misma conducta que puede distinguirse según la normativa aplicable, el ámbito de aplicación (infracción: sede administrativa, delito: sede judicial) y la clase de sanción (económica o penal a las infracciones) o pena (privativa de la libertad a los delitos) prevista legalmente para el infractor¹².

11 Fallos 316:2845, Considerando 11.

12 Martín Queralt Juan – Lozano Serrano Carmelo – Casado Ollero Gabriel – Tejerizo López José Manuel. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Séptima edición. Editorial Tecnos. Madrid. 1996, pág. 496, sostiene al respecto: “No existe una diferencia sustancial, de carácter ontológico, entre la infracción tributaria y el delito fiscal. Sólo razones de política legislativa son las que en cada momento, precisan los contornos en que se mueve ambas categorías ...” y más adelante se preguntan “¿Cuál es el criterio o criterios que permiten distinguir entre infracciones y delitos? Básicamente, tales criterios se concretan en: a) la naturaleza del órgano que impone las sanciones; b) la naturaleza de las propias sanciones, y d) los procedimientos a

A nivel nacional, debemos distinguir los tributos aduaneros del resto de los tributos, los que llamaremos “tributos no aduaneros”.

Los primeros son recaudados y fiscalizados por la AFIP – DGA (Dirección General de Aduanas). El ilícito tributario, tanto infraccional como delictual, puede ser cometido por dolo o culpa, y se encuentra previsto en el Código Aduanero.

En tanto que los tributos no aduaneros están bajo la órbita de la AFIP – DGI (Dirección General Impositiva), y el ilícito tributario se encuentra legislado en distintas normas. Así, el *ilícito tributario delictual* se encuentra tipificado como *delito* en la Ley Penal Tributaria (Ley 24.769), y es aplicado por el Poder Judicial competente. Para configurar el tipo requiere dolo del sujeto activo del delito, y la conducta se castiga con penas privativas de la libertad, en su mayoría, ya que existen otras penas accesorias que son de carácter patrimonial o laboral.

En tanto que el *ilícito tributario infraccional*, admite dolo o culpa, se encuentra tipificado bajo las denominadas *infracciones* en la Ley de Procedimiento (Ley 11.683) y otras normas de contenido tributario, entre ellas, Resoluciones de la AFIP; es juzgado por el organismo administrativo AFIP - DGI, a través de los jueces administrativos¹³, y las sanciones que pueden aplicar son de carácter patrimonial o penal, excepto la sanción penal de arresto que es competencia de los tribunales federales.

II. Infracciones formales y materiales: Características. Bien jurídico protegido.

A nivel nacional, el ordenamiento tributario vigente prevé distintas *clases de infracciones* las cuales podemos clasificarlas según el tipo de incumplimiento a los deberes establecidos en una ley, decreto, resolución administrativa, u otra norma tributaria obligatoria. En líneas generales, las infracciones tipificadas en

través de los cuales se imponen.”

¹³ El Decreto 618/97 (B.O. 14/07/1997) establece quienes pueden desempeñar el rol de jueces administrativos (art. 10).

la Ley 11.683 protegen los recursos tributarios a través del cumplimiento de los deberes formales, que complementan el cumplimiento de la obligación tributaria. Además, “tutela la igualdad y la equidad entre los contribuyentes”¹⁴. Así, encontramos:

- **Infracciones materiales o infracciones a los deberes sustanciales:** consiste en el incumplimiento al deber de pago de la obligación tributaria, que puede originarse por un actuar *culposos* o *doloso* del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y se encuentran establecidas en la ley 11.683. El bien jurídicamente protegido son los recursos tributarios, y requieren la existencia de un perjuicio fiscal para que se configure el ilícito tributario. La ley 11.683 distingue entre la omisión culposa (art. 45) y la defraudación de tributos (arts. 46, 46 bis, 47 y 48, este último artículo prevé la defraudación cometida de los agentes de percepción o de retención).

- **Infracciones formales o infracciones a los deberes formales:** consiste en el incumplimiento de deberes tributarios formales¹⁵ los que se encuentran determinados en leyes, decretos, o resoluciones dictadas por el organismo administrativo encargado de la recaudación y fiscalización de tributos.

Los deberes tributarios formales son el cúmulo de obligaciones establecidas en una norma tributaria (ley, decreto o resolución general) que debe cumplir el sujeto pasivo de una obligación tributaria, o sujetos vinculados económica o jurídicamente con él, como son los agentes de retención, de percepción o de información. Dichas obligaciones son en su mayoría *obligaciones de hacer*, tales como presentar declaraciones juradas, conservar la documentación respaldatoria de las operaciones que celebre, conservar en condiciones de operatividad las registraciones llevadas por sistemas de computación durante el término legal, emitir factura por los venta de bienes o recibo por la prestación de servicios, etc..

14 Conforme Altamirano C. Alejandro, “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario. Derecho Penal y Sancionador Tributario (I)., Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, Nro. 3, 1996, pág. 569.

15 Sobre el concepto de deberes formales se puede ver Gutman Raúl – Gutman Marcos Gabriel, “Las clausuras impositivas. Régimen y procedimientos aplicables.”, Editorial Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, 1997, pág. 2 y ss.

El bien jurídicamente protegido es múltiple: las facultades de investigación, verificación y fiscalización de la obligación tributaria que tiene el organismo administrativo encargado de la percepción de los tributos, AFIP. La jurisprudencia de la CSJN amplió el bien jurídicamente protegido en el caso de la clausura, como lo veremos más adelante, por cuanto el incumplimiento a las normas que establecen deberes formales afecta al sistema jurídico de contenido social, y a la economía a través de la circulación de bienes.

El Modelo de Código Tributario para América Latina hace referencia a la infracción formal en el artículo 118: “Constituye incumplimiento de los deberes formales, toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por parte de la autoridad administrativa.”¹⁶

A diferencia de las infracciones materiales, las infracciones formales se encuentran legisladas en forma dispersa por cuanto surgen de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683), otras leyes tributarias, decretos o normas administrativas de carácter general y obligatorio¹⁷.

La ley 11.683 establece la infracción formal genérica en el art. 39, primer párrafo, la que tiene el carácter de subsidiaria, y el resto de las infracciones formales se encuentran en la segunda parte del art. 39 (omisión de denunciar cambio de domicilio fiscal, resistencia a la fiscalización, omisión de proporcionar datos y de conservación de comprobantes de precios de

16 “Reforma Tributaria para América Latina, III, Modelo de Código Tributario”, Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, segunda edición, Washington, D.C., 1968, pág. 85.

17 Un ejemplo de una infracción formal que surge de una resolución del organismo administrativo, lo constituye la omisión de informar del escribano público a la AFIP cuando celebra una escritura de compra y venta, y alguna de las partes carece de Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T), Código Único de Identificación Laboral (C.U.I.L.), o Clave de Identificación (C.D.I.), por cuanto toda persona que celebre actos respecto de bienes o derechos registrables debe poseer una las claves o código mencionados, debiendo adjuntar la copia de la constancia que así lo acredita al instrumento celebrado. El incumplimiento del deber de informar acarrea la aplicación de la sanción de multa prevista en el art. 39 de la Ley 11.683 (Resolución General AFIP 348, B.O. 27/01/1999).

operaciones internacionales), 38 (omisión de presentar declaraciones juradas), 38 bis (omisión de presentar declaraciones juradas informativas de operaciones internacionales), 39 bis (incumplimiento a requerimientos realizados por la AFIP de presentar las declaraciones juradas informativas –originales o rectificativas– por operaciones relativas a importación y exportación, y los regímenes de información del contribuyente o responsable, o de información de terceros), 40 (infracciones formales relativas a la circulación de bienes), 40 bis (omisión de registrar trabajadores), 35 inc. f) (infracciones formales relativas a la circulación de bienes cuando exista un grave perjuicio o sea reincidente), y 10 (infracción formal de los consumidores finales).

Las infracciones formales señaladas establecen una serie de sanciones que se pueden aplicar en forma independiente o conjunta, las cuales denominamos *sanciones administrativas propias, directas o específicas*. Dentro de esta clase de sanciones se enmarcan las sanciones de clausura y clausura preventiva, que serán objeto de análisis en este trabajo.

En tanto que existen otras sanciones denominadas *sanciones encubiertas, indirectas, “impropias y atípicas”¹⁸, “virtuales o convencionales”¹⁹, o simplemente “sanciones no penales”²⁰* por cuanto están establecidas en una ley, decreto, resolución, o cualquier norma obligatoria de contenido tributario, que en su mayoría se aplican automáticamente, sin requerimiento previo, careciendo de un procedimiento propio para el ejercicio del derecho de defensa.

III. Clausura:

18 Términos empleados por Del Federico Lorenzo, “Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano”, en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario “Derecho Penal y Sancionador Tributario (II). Editoriales de Derecho Reunidas S.A. Madrid. Número 4. Enero-Abril, 1997, pág. 201.

19 Conf. Diez Humberto P. – Coto Alberto P. - Diez Fernando J, “El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional – Un Enfoque Integral-“, ERREPAR, Buenos Aires, 2001, pág. 400.

20 Según Gurfinkel de Wendy Lilian - Russo, Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771”, 3ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1993, páginas 141.

1. Consideraciones generales

La *clausura* es la denominación que emplearemos para hacer referencias a la sanción de las infracciones formales tipificadas en el art. 40 de la Ley 11.683. Debemos señalar que hay autores que la denominan *clausura de establecimientos*²¹, *ordinaria*²², o *definitiva*²³.

La sanción de clausura es el cierre temporario del establecimiento comercial, industrial o de servicio, dentro del cual no se podrá realizar ninguna actividad²⁴, salvo aquellas relacionadas con la conservación o custodia de bienes, o continuación del proceso productivo que no pudiere interrumpirse por causas relativas a su naturaleza (art. 43, Ley 11.683).

Según la CSJN, la clausura es de “carácter represivo” y una medida de “índole estrictamente penal”, así lo sostuvo en la causa “Lapiduz, Enrique c/ Dirección General Impositiva”, acción de amparo, 28/04/1998 ²⁵.

El infractor de este ilícito tributario puede ser una persona física, jurídica o una unidad económica. El primer caso tratado por CSJN sobre la clausura en la ley 11.683 fue la infracción formal que cometió la sociedad anónima “Mickey”, en los autos “Dr. García Pinto José p/ Mickey S.A.”, 5 de noviembre de 1991, donde analizó el tema del bien jurídico protegido en la clausura y se pronunció por su constitucionalidad.

21 Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero², obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, novena edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 622.

22 Álvarez Echagüe, Juan Manuel. “La clausura en materia tributaria”. Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pág. 124.

23 Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura.”, ob. cit., pág. 410.

24 Para Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura”, segunda edición, Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fé, 2004, pág. 409, “La clausura tributaria consiste en el cese total de actividades en un determinado establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, durante el lapso que fije la resolución administrativa condenatoria, convalidada judicialmente en su caso, dentro del mínimo y máximo legalmente establecidos.”

25 L.365. XXXIII.

En el fallo citado la Corte hizo referencia al informe de la Comisión Legisladora de la Cámara de Diputados de la Nación al tratar el proyecto de la Ley 23.314, que introdujo la sanción de clausura en la Ley 11.683, y que la calificó como “un moderno concepto que tiende a repercutir en la economía y no en la persona del contribuyente”²⁶, e infiere de dicho informe “... que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y la circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornarí­a ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva.” Y agrega: “...las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria, desde que permite determinar la capacidad contributiva del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.”²⁷. Este pronunciamiento fue reiterado en la causa “Moño Azul S.A. s/ ley 11.683”, 15/04/1993.²⁸

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad formulado por la sociedad anónima “Mickey S.A.” por considerar afectados los derechos consagrados en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional, expresó que “... la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio...” y “...resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos 307:2.262).”

Hay que aclarar que en algunos casos la CSJN sostuvo la *inconstitucionalidad* de la sanción de clausura aplicada a una empresa periodística por vulnerar el derecho a la “libertad de prensa.” Así, expresó “Que es misión de esta Corte remover todo obstáculo injustificado para las libertades mencionadas

26 Fallos 314:1376, Considerando 8.

27 Fallos 314:1376, Considerando 9.

28 Fallos 316:671.

precedentemente, sin las cuales la democracia se convertiría en un concepto desmedrado o puramente nominal (Fallos 28:291). En ejercicio de ella, corresponde declarar que la sanción de clausura de una empresa periodística por infracciones formales no se compadece con el ejercicio amplio de aquellas, por lo que su aplicación es inconstitucional...” “S.A. La Nación s/ inf. Ley 11.683”, 9/12/1993 (Considerando 12) ²⁹

Las infracciones formales tipificadas en el art. 40 de la Ley 11.683 se encuentran agravadas en la aplicación de la sanción, ya que ante la comprobación de la comisión de alguno de los hechos allí descriptos se le aplican al infractor **múltiples sanciones de multa y clausura, y, en algunos casos, la suspensión de la matrícula, licencia o inscripción registral cuando esta haya sido acordada por el Poder Ejecutivo de la Nación.**

Para que estas sanciones sean aplicadas, alguna o todas, se debe tratar de infracciones formales que involucren *bienes o servicios que superen la suma de Pesos diez (\$ 10)*, esto constituye para el tipo infraccional formal una condición objetiva de punibilidad.

En el caso de reincidencia, y cuando esta se produzca dentro del plazo de los dos años, la sanción de clausura y multa se duplicará.

El tipo infraccional se encuentra integrado por una variedad de normas que lo complementan, leyes, decretos, y, en especial, Resoluciones Generales del organismo administrativo que son periódicamente modificadas por otras, generando una verdadera incertidumbre en la masa de contribuyente, lo que atenta contra el principio de legalidad que tiene que estar presente en la tipificación de toda infracción.

No obstante lo expresado, las causales de clausura constituyen un claro ejemplo de una ley penal en blanco.

Otra característica, es que las causales de clausura están relacionadas con la circulación económica de bienes (mercadería y servicios), siendo el Impuesto al Valor Agregado el tributo que está vinculado con las mismas, por cuanto grava la venta de cosa mueble, obras, prestaciones y locaciones de servicios, e

²⁹ Fallos 316:2847

importación de mercadería y servicios, exigiendo el deber formal de facturar, emitir recibo, ticket o documento equivalente por la realización de alguna de ellas.

En cuanto a la aplicación de la sanción de clausura, compartimos el criterio de los autores Humberto J. Bertazza y José A. Díaz Ortiz, de que la misma debe efectivizarse "...en el establecimiento en el cual se ha cometido la infracción tipificada por ley." ³⁰, y ante el cierre del mismo, no puede realizarse en otro local comercial perteneciente al mismo sujeto infractor porque se estarían cambiando los hechos constatados en el Acta de Comprobación por la AFIP. La jurisprudencia existente sobre el tema le da la razón al fisco por cuanto rechazó las acciones de amparo interpuestas por los contribuyentes cuando la AFIP pretendió efectivizar la clausura en un local de venta distinto a aquel en se constataron los hechos ante el cierre del mismo³¹, o cambio de domicilio del contribuyente ³².

A nuestro entender, se debe tener en cuenta que la ley prevé una sanción múltiple, siendo la multa una sanción conjunta con la clausura del establecimiento, por lo tanto ante la imposibilidad de clausurar el establecimiento comercial, industrial o de servicio donde se cometió la infracción, se le debe aplicar al sujeto infractor la otra sanción legal prevista: la multa, y, en su caso, la suspensión de la matrícula, licencia o inscripción registral cuando esta haya sido acordada por el Poder Ejecutivo de la Nación.

En cuanto a la reducción de la sanción de clausura deberá tenerse en cuenta que la única prevista es la reducción al mínimo legal, esto es de tres días, cuando el sujeto tributario infractor reconozca la materialidad de la infracción y así lo manifieste en la primera oportunidad en que ejerza su derecho de

30 Bertazza Humberto J. y José A. Díaz Ortiz, "La clausura ante los cambios de establecimientos" en Tratado Jurisprudencial y Doctrinario. Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones. Jorge H. Damarco –Director, primera edición, primer reimpresión, Editorial LA LEY, Buenos Aires, 2011, Tomo II, pág. 333.

31 "Magic Team S.A. s/ Amparo", CNAPE Sala A, 29/07/05, Citado por Bertazza Humberto J. y José A. Díaz Ortiz, ob. Cit., pág. 335

32 "Pigatelli, María Andrea c/ DGI s/ amparo", Juzgado Federal de Mar del Plata, Expte. 23.162, Citado por Bertazza Humberto J. y José A. Díaz Ortiz, ob. cit., pág.336.

defensa, esto es en la audiencia de descargo prevista en el art. 41 de la Ley 11.683 (art. 50, Ley 11.683).

En cuanto a la eximición, el juez administrativo puede valorar la conducta del infractor y las circunstancias del caso, aplicándole una de las sanciones previstas en el art. 40 de la Ley 11.683, siempre que la infracción formal no revista gravedad (art. 49 in fine, Ley 11.683). No obstante lo expresado, en causas en trámite, la CSJN eximió de oficio sanciones a incumplimientos formales, entre ellas la sanción de clausura, que por su naturaleza eran imposible de subsanar, por aplicación de los Decretos 93/00 y 1384/01. Así, eximió de oficio de la sanción de clausura en base al primer decreto citado en los autos “Faustino Benjamín Varas s/ apelación multa y clausura” (11/09/2001)³³; “Varela, Adán Sebastián s/ apelación por multa y clausura” (11/12/2001)³⁴, entre otros; y con el mismo criterio liberó de sanción según el segundo decreto referido en los autos “Recurso de hecho deducido por la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva en la causa “Empedocle, Juan Manuel s/ apelación art. 78 ley 11.683” (10/10/2002)³⁵

La prescripción de la sanción de clausura es de cinco años, si el sujeto tributario infractor se encuentra legalmente inscripto ante el organismo administrativo, caso contrario el plazo es de diez años (art. 56, Ley 11.683). El plazo comenzará a regir a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se haya cometido la violación del deber formal (art. 58, Ley 11.683). Hay que tener en cuenta que el término de prescripción de la acción para hacer efectiva la clausura comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la fijó (art. 60, Ley 11.683).

2. Causales de clausura.

33 F.328. XXXVII

34 V,200. XXXVII

35 E.92. XXXVII

A continuación, y partiendo de la redacción de la norma, analizaremos las distintas infracciones formales tipificadas en el art. 40 de la Ley 11.683, y cada una de ellas debe ser completada por otra norma para la configuración legal del tipo, por lo tanto constituye un claro ejemplo de ley penal en blanco.

Inc. a): no entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos

En este inciso se encuentran descriptas distintas conductas, cuya tipificación necesita completarse con lo establecido por las resoluciones generales vigentes sobre la emisión de factura o documento equivalente.

En primer lugar, debemos señalar que tiene obligación de emitir comprobante aquel que encuadre en el Impuesto al Valor Agregado, o en el Régimen Simplificado de Pequeño Contribuyente.

De la norma se desprenden las siguientes conductas típicas:

a.1. La **omisión de entregar factura o documento equivalente** en la forma, requisitos y condiciones establecidos por la AFIP.

En esta hipótesis, presupone que el presunto infractor emitió la factura o el documento equivalente en la forma, requisitos y condiciones exigida por la AFIP, pero no entregó dicho documento al sujeto que pagó por el bien o servicio recibido.

La emisión de factura o documento equivalente y su registración se encuentran legisladas por la Resolución General (AFIP) 1415 (B.O. 13/1/2003), y sus modificatorias, la que se complementa con la Resolución General (AFIP) 100 (B.O. 17/03/98) y sus modificatorias, que establece las pautas para la impresión y emisión de comprobantes.

La primera resolución citada establece que en los casos de compraventa de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios, locaciones de obras, servicios continuos, locaciones de cosas, anticipos del precio las facturas y demás comprobantes deben ser entregados dentro de los diez (10) días corridos contados a partir de su fecha de emisión (art. 13, Resolución General AFIP 1415 y sus modificatorias).

En los casos de que los adquirentes de bienes o servicios sean consumidores finales, o que se trate de pesaje de productos agropecuarios, deberá entregarse el comprobante respaldatorio en el momento en que se realice la operación.

La figura que analizamos contiene una sanción incomprensible, porque consideramos que no se lesiona el bien jurídico protegido si el sujeto pasivo de una obligación tributaria emitió el comprobante, lo registró –en el caso que corresponda hacerlo-, y no lo entregó por una causa no imputable a él³⁶, o ante la falta de pago del bien o servicio. Así, el Juzgado en lo Penal Económico N° 7, en los autos “Autopark S.A. s/ infracción art. 44 ley 11.683”, 18/02/1999, consideró que no se configuró la conducta tipificada por la ley “...toda vez que la factura y los dos tickets fueron emitidos y no entregados por no haberse efectuado el pago, motivo por el cual no se habría perfeccionado, al momento de realizarse el acta de comprobación, la prestación del servicio.”³⁷

a.2. La omisión de emitir factura o documento equivalente en la forma, condiciones y requisitos establecidos por la AFIP, por una o más operaciones.

36 Conf. Bertazza Humberto – Díaz Ortiz José, “La clausura impositiva”, citado por DIEZ Humberto P. – COTO Alberto P. - DIEZ Fernando J, “EL ILICITO en la ley de procedimiento tributario nacional – Un Enfoque Integral-“, ERREPAR, Buenos Aires, 2001, pág. 133.

37 Cfr. Alvarez Echagüe, Juan Manuel, “La clausura en materia tributaria”, Ad-Hoc Villela Editor, Buenos Aires, 2002, pág. 133, quien cita el fallo y a continuación plantea el tema del “hito temporal en que se configura la infracción” quien considera que es muy difícil de precisarlo.

Lo expresado en el apartado anterior en cuanto a la facturación se aplica en este caso.

La conducta punible puede tipificarse de dos formas:

a.2.1. Omisión total de emisión de factura o documento equivalente.

a.2.2. Omisión parcial de requisitos legales exigidos en la forma de facturar.

A continuación, analizaremos ambas situaciones:

a.2.1. Omisión total de emisión de factura o documento equivalente.

Aquí, no se emite el comprobante respaldatorio que corresponde por la compra y venta bienes o servicios realizada, es lo que se conoce como una operación marginal o “en negro”.

La CSJN en los autos “Relojerías Fernández S.C.A.” (10/12/1997) sostuvo que debe sancionarse con clausura a quienes no emitan documento alguno por las operaciones que realicen, porque esta conducta afecta el bien jurídico que ha procurado tutelar el legislador.³⁸

a.2.2. Omisión parcial de requisitos legales exigidos en la forma de facturar. En esta situación, se emite el comprobante respaldatorio de la compra y venta de bienes o servicios efectuada, pero el mismo no cumple con los requisitos formales o extrínsecos establecidos por la AFIP.

Los requisitos formales o extrínsecos los establece la AFIP a través de Resoluciones Generales.

Actualmente, la AFIP en la Resolución General 1415 y sus modificatorias y resoluciones complementarias, establece un **régimen de emisión de comprobantes** para los responsables por deuda propia y ajena, que realicen en forma habitual alguna de las siguientes operaciones: compra y venta de cosas muebles; locaciones y prestaciones de servicios; locaciones de cosas y de obras; señas o anticipos que congelen precios; traslado y entrega de

38 IMP. LVI-A-635.

productos primarios o manufacturados; y de pesaje de productos agropecuarios, quienes deberán emitir: facturas, recibos, notas de débito y/o crédito, tiques, remito, guía, o documento equivalente, los cuales se pueden emitir en forma manual, sistemas computarizados, o equipamiento electrónico denomina “controladores fiscales”.

Los **sujetos que realizan operaciones con consumidores finales se encuentran obligados** a utilizar **controladores fiscales** para emitir sus comprobantes. Así, la norma citada se complementa con el régimen de los controladores fiscales previsto en la Resolución General (DGI) 4104 (B.O. 5/1/1996), texto sustituido por la Resolución General (AFIP) 259 y sus modificatorias.

Ninguna de estas resoluciones define que se entienda por “factura”, pero se infiere de su lectura que es un documento que individualiza la operación de venta de bienes, obras, locaciones y prestaciones de servicios y que debe cumplir con los requisitos extrínsecos exigidos por el fisco. Así, en la factura el sujeto pasivo de una obligación tributaria debe expresar su situación fiscal, domicilio, y cumplir con otros requisitos de forma, como son: tamaño del soporte papel, numeración, distribución de los campos de información, letra identificatoria, etc.; consignar los datos del comprador del bien o servicio, domicilio, situación fiscal, operación realizada, importe de la misma, y discriminar el Impuesto al Valor Agregado de corresponder.

Lo expresado se aplica a otros documentos tales como recibos, tickets, remitos, notas de crédito, etc.

Los comprobantes mencionados tienen distintas letras, según sea el sujeto emisor y el sujeto receptor del documento:

- Letra “A”: IVA Responsable Inscripto, cuando opera con otro sujeto de igual categoría, discrimina el importe del IVA;

- Letra “B”: IVA Responsable Inscripto, cuando opera con otro sujeto IVA exento, IVA no responsable, consumidor final, o Responsable Monotributo, no discrimina el importe del IVA;
- Letra “C”: IVA exento, IVA no responsable, Responsable Monotributo, y cuando celebren operaciones con cualquier sujeto; no discriminan el importe del IVA;
- Letra “E”: se aplica en las Operaciones de Exportación, y
- Letra “M”: para aquellos sujetos que soliciten emitir comprobantes clase “A” y no acrediten presentación de declaraciones juradas en el Impuesto a los Bienes Personales o en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, o posean bienes inmuebles o automotores por valores superiores a los indicados por la norma, salvo que solicite autorización para emitir comprobantes clase “A” con la leyenda “Pago en C.B.U. informado” (Resolución General –AFIP- N° 1575, B.O. 15/10/2003).

A partir de este año, existe un nuevo requisito fiscal que es la exhibición del “Data Fiscal” (Formulario 960 NM) en los locales comerciales de operaciones de compra y venta, locaciones de obras y servicios celebrados con consumidores finales. El “Data Fiscal” contiene información del sujeto pasivo de una obligación tributaria titular del bien objeto de venta, obra, locación o prestador de un servicio plasmado en un código de respuesta rápida, denominado “QR”, que puede ser leído con un programa especial que se encuentra cargado en algunos celulares del mercado local.

En síntesis, se puede encuadrar en la hipótesis prevista en este inciso en caso de incumplimiento de alguna de las normas que regulan el régimen de emisión de documentos, el que previamente se debe conocer, y debido a la diversidad de resoluciones que la componen, consideramos que es aplicable en el caso concreto el “error excusable”.

La CSJN en autos “AFIP C/ Povoletto Luis Dino s/ Infracción al art. 40 de la ley 11.683” (11/10/2001), basado en el Dictamen del Procurador General de la

Nación, se pronunció sobre la procedencia de la sanción de clausura cuando se emite un comprobante respaldatorio de la operación sin controlador fiscal al dejar sin efecto la Sentencia de la Cámara Federal de Salta que había revocado las sanciones impuestas de multa \$ 1.500 y clausura por cinco días. En el caso el Sr. Luis Dino Povolo emitió un comprobante por la venta realizada en forma manual cuando debió haberlo emitido por controlador fiscal. El Procurador General de la Nación, hace un análisis de las facultades de verificación y fiscalización que posee la AFIP citando los art. 33 y 35, inc. b y c de la Ley 11.683, reiterando lo sostenido por la CSJN en los autos “García Pinto, José p/ Mickey S.A.” (Fallo 314:1376) respecto del bien jurídicamente protegido., y hace un análisis de las resoluciones vigentes que regulaban el tema Resolución General 4104 texto sustituido por la Resolución General N° 259 y Resolución General (DGI) 3419 (hoy reemplazada por la Resolución AFIP 1415 y sus modificatorias), concluye “De todo lo señalado, estimo que se desprende, sin hesitación, que para aquellos obligados a contar con controladores fiscales no coexisten dos sistemas indistintos u optativos para documentar las operaciones sino que, por el contrario, el Fisco ha dispuesto uno mucho más exigente y confiable, en forma principal – el controlador- y otro de carácter subsidiario –el manual-, sólo para los supuestos de excepción que enumera y que, además, en caso de ocurrir, han de ser precisamente documentados en el libro único de registro (art. 6º, puntos 6, 12, 20 y conchs.), que deben tener y llevar los responsables para su debido control por parte del Fisco. “ y más adelante agrega “Las disposiciones de la AFIP que se reseñan el acápite anterior, si bien son normas de inferior jerarquía que la ley 11.683, la complementan. Así, el art. 40 de esta ley, para atender al núcleo de la acción allí prevista, remite a la norma complementaria para integrarla con un elemento de hecho cuya especificación se defiere al Poder Administrador, sin que ello suscite, en principio, objeciones de carácter constitucional. Ha dicho la Corte que las facultades de reglamentación que confiere el art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional –art. 86, inc. 2º, antes de la reforma de 1994-, habilitan para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun

cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, cuando se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos: 301:214), son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta ... ”³⁹

Inc. b) omisión de registraciones o anotaciones de las adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas; o, registración o anotaciones incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La forma, requisitos y condiciones exigidos para la registración de los comprobantes autorizados a emitir se encuentran regulados por la Resolución General (AFIP) N° 1415, y sus modificatorias. Dicha resolución, se complementa con la Resolución General (AFIP) N° 1361.

El plazo general de registración de los comprobantes, emitidos o recibidos, es de 15 días corridos del mes inmediato siguiente a aquél en el cual se haya producido su emisión o recepción, a excepción del IVA responsable inscripto que debe registrar dicho comprobante en cada mes calendario, operando su vencimiento de registración el último día hábil del mes inmediato anterior al mes en el cual debe presentar la declaración jurada mensual.

Inc. c) transporte comercial de mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos;

También esta causal remite a otras normas para su configuración.

La infracción se comete por omisión, esto es cuando la mercadería que se transporta no se encuentre acompañada de los documentos respaldatorios exigidos por la normativa vigente, tanto para el caso que de transporte mercadería de su propiedad, o por encargo de un tercero, esto es que sea trasladada por un transportista.

³⁹ A.1141.XXXVI.

La Resolución General (AFIP) N° 1415 y sus modificatorias establece los documentos o comprobantes que el sujeto tributario tiene que emitir cuando traslade y entregue mercadería: “factura, remito, guía, o documento equivalente” (art. 8, inc. b).

Los remitos que se emitan para respaldar el traslado de la mercadería que se transporte deben contener la leyenda “DOCUMENTO NO VÁLIDO COMO FACTURA” y estar identificados, según el caso de que se trate, con las siguientes letras:

- Letra “R”: cuando el sujeto tributario sea IVA Responsable Inscripto,
- Letra “X”: cuando el sujeto tributario sea IVA exento, IVA no responsable, o Responsable Monotributo. Se admite como válido aquellos remitos con la letra “X” emitidos por los controladores fiscales homologados (Resolución General 4104 DGI, texto sustituido por la Resolución General N° 259).

A su vez, los IVA Responsables Inscriptos deberán utilizar remitos “X” para respaldar la mercadería que se traslade o entregue dentro de un mismo predio, polo o parque industrial (Resolución General AFIP 1415, art. 28, inc. a)

La jurisprudencia en algunos casos no aplicó la sanción de clausura impuesta por la AFIP, en tanto que en otros sí. Así, la Cámara Federal de Córdoba, Sala B, en los autos “Campo Crespo S.R.L.” (29/10/2008) revocó la sanción de clausura y redujo la multa impuesta por el organismo administrativo “... a la firma que transportó comercialmente mercaderías sin contar con el respaldo documental, en tanto el principio de proporcionabilidad obliga a jerarquizar las lesiones y establecer un grado mínimo de coherencia entre las magnitudes de las penas asociadas a cada conflicto que es materia de juzgamiento, no advirtiéndose la existencia de infracción de entidad suficiente que habilite la imposición de una clausura.”⁴⁰

40 Damarco, Jorge H. – Director – “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Régimen Penal Tributario e Infracciones. Editorial”, ob. cit., Tomo I, pág. 379.

En tanto que aplicó la sanción de clausura la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A, en los autos “Farioli, René Nilo”, 28/02/2007 ⁴¹ porque no se demostró “... la imposibilidad de cumplir con las disposiciones legales”.

El traslado o transporte de mercadería prevé la aplicación de la sanción de decomiso de la mercadería, y se le aplica un procedimiento diferente, pudiendo como medida cautelar la AFIP disponer la interdicción o el secuestro de los bienes.

La sanción de decomiso de mercadería es el desapoderamiento legal de los bienes interdictados o secuestrados por la AFIP en el momento en que constató su “tenencia, traslado o transporte” de bienes sin el respaldo documental exigido por la AFIP (art. 40, inc. c, Ley 11.683), o bien por carecer de factura o respaldo documental (art. 40 inc. e, Ley 11.683).

Para la aplicación de esta sanción, el acta de comprobación debe ser confeccionada en presencia de la fuerza de seguridad del lugar donde se constataron los hechos, y ante dos testigos (art. 41 bis, Ley 11.683), se debe citar al contribuyente a una audiencia de descargo, cuyo plazo en caso de urgencia puede ser de 48 hs..

La resolución que dicte el Juez Administrativo de la AFIP puede ordenar el decomiso o la restitución de los bienes, y debe ser notificada al sujeto infractor. Esta sanción tiene una vía recursiva propia cuyos plazos de interposición del recurso son reducidos: a) recurso de apelación administrativa: 3 días hábiles administrativos para la AFIP – DGI (arts. 77 bis y 4, Ley 11.683), y b) recurso de apelación judicial: 3 días hábiles judiciales (arts. 78 bis y 4, Ley 11.683).⁴²

41 Damarco, Jorge H., ob. cit., pág. 381.

42 Hay que tener en cuenta que esta sanción también se aplica al traslado o transporte comercial de animales, pero es más severa porque incluye el sacrificio de los animales transportados sin el respaldo documental exigido por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA). La CSJN analizó la razonabilidad de la sanción de decomiso y el sacrificio de animales caprinos que habían sido trasladados sin el Documento para Tránsito de Animales (DTA), a la luz de las Resolución SENASA 111/95 y la ley nacional que establece las facultades del SENASA en la lucha contra la fiebre aftosa (Ley 24.305) rechazando la acción de amparo que interpuso su

Inc. d) omisión de inscripción como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo;

Para encuadrar en esta infracción se requiere la falta de inscripción como sujeto pasivo de una obligación tributario cuando existe obligación de hacerlo ante la AFIP, o bien, porque se encuentra inscripto como sujeto tributario en una situación fiscal distinta a la que legalmente corresponde.

En la última situación expresada, se encuentra el sujeto pasivo, contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, que optó por el Régimen Simplificado de Pequeño Contribuyente, es decir que está inscripto como Responsable Monotributo, y debe pasar a ser Responsable Inscripto del IVA cuando supere alguno de los parámetros de ingresos brutos anuales, superficie afectada a la actividad, consumo anual de energía eléctrica o monto de alquileres devengados en un año, establecidos en la Ley 24.977 y sus modificatorias (art. 8), o bien se encuentre encuadrado en las situaciones de exclusión previstas en dicha ley (art. 20).

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

En esta infracción se sanciona: a) la falta de documentación respaldatoria de bienes y/o servicios relacionados con la actividad comercial, industrial o de servicio que desarrolle el sujeto infractor (nos remitimos a lo expresado sobre el tema en los incisos precedentes); y b) la no conservación de la misma por el término legal.

En cuanto a la conservación de la documental, el artículo no hace mención al plazo, por lo que debemos estar al período de diez años exigido por la ley en el art. 33 de la Ley 11.683.

propietario contra dicha sanción "Frascalli, José Eduardo c/ SENASA – s/ Acción de Amparo" (F. 1374. XXXVIII, 6/11/2004).

En los casos de tenencia de mercadería sin la documentación respaldatoria está prevista la sanción de decomiso de la mercadería, y nos remitimos a todo lo expresado precedentemente al tratar la causal contemplada en el inciso c).

Inc. f) no poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La causal de este inciso, al igual que la anterior, fue introducida por la Ley 25.795, se tipifica como infracción la falta de los instrumentos de medición y control de la producción dispuesto en una norma de carácter general y obligatoria, como la falta de mantenimiento en condiciones de operatividad de la misma.

Además, la omisión de estos deberes formales de “poseer” “mantener” o “utilizar” “instrumentos de medición y control de la producción puede surgir de una ley, de un decreto, o de una resolución, y esto es considerado como una obstaculización a las facultades fiscalizadoras de la AFIP.

Debemos recordar que, entre los deberes formales exigidos a los sujetos pasivos de obligaciones tributarias está el de mantener en condiciones de operatividad las registraciones llevadas a través de sistemas de computación de datos, por el término de dos años (art. 36, Ley 11.683).

IV. Sanción de clausura aplicable al responsable monotributista.

En nuestro sistema tributario, está vigente el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, más conocido como *monotributo*, el que establece una sanción de clausura de establecimiento con ciertas particularidades, el plazo es más reducido, y agrega otras conductas tipificadas como infracción formal.

El plazo de la clausura es de uno (1) a cinco (5) días, y procede cuando el pequeño contribuyente haya cometido alguna de causales previstas en el art.

40 de la Ley 11.683, o ante cualquiera los siguientes casos (art. 26, inc. a, Ley 24.977 y sus modificatorias):

- 1) falta de documentación respaldatoria de las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad,
- 2) falta de exhibición de la placa indicativa de la condición de pequeño contribuyente y de la categoría en que se encuentra inscripto, o
- 3) falta de exhibición del comprobante de pago.

Cabe aclarar que los dos últimos supuestos señalados por la ley deben darse en forma conjunta para configurar el tipo sancionado con clausura. La interpretación sobre la tipificación de la infracción formal sancionada con clausura para los reponsables monotributistas la realizó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Toso, Gabriel Armando s/ apelación clausura y multa”, 3 de octubre de 2002.

En dicha causa judicial, la CSJN confirmó la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Paraná que dejó sin efecto la aplicación de la sanción de clausura por tres días y multa de pesos trescientos, impuesta por la AFIP-DGI ante la falta de exhibición de su comprobante de pago como monotributista, correspondiente al último mes vencido. En su resolución dijo “... sostener que la infracción podría configurarse con la omisión de exhibir uno solo de los comprobantes mencionados, llevaría a conclusiones inadmisibles. En efecto, en tal hipótesis debería reconocerse, o bien que la falta de exhibición de la constancia de pago correspondiente al último mes vencido del régimen simplificado determina por sí sola la aplicación de una sanción de naturaleza represiva como la clausura (en lo relativo al carácter de dicha sanción corresponde remitir a la causa “Lapiduz”, Fallos: 321:1043) por la simple mora en el pago del tributo –lo cual resultaría desmedido e inadecuado al bien jurídico que mediante dicha sanción se pretende tutelar (Fallos 314:1376) voto de la mayoría y disidencia parcial de los jueces Belluscio y Petracchi)- ...” (Considerando 9), y más adelante agrega, “...el art. 26 del

decreto 885/98, al disponer que la falta de exhibición de cualquiera de los comprobantes mencionados por el art. 21 de la ley 24.977 traerá aparejada la consumación de la infracción contemplada en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998), ha extendido indebidamente el hecho punible en transgresión al principio del art. 18 de la Constitución Nacional.”⁴³

Finalmente, resta recordar que el responsable monotributo debe exhibir la “Data Fiscal” en su local comercial, oficina o dependencia donde desarrolla su actividad comercial, industrial o de servicios, siendo su incumplimiento causal de clausura.

V. Procedimiento para la aplicación de clausura. Introducción.

La ley 11683 en su art. 40 prevé que los hechos allí descriptos acarrearán las sanciones de multa y clausura – dichas sanciones no son alternativas⁴⁴ y serán de aplicación por el incumplimiento a los deberes formales descriptos y ello, porque estos deberes guardan una relación directa con la percepción de los tributos , pues permiten el control y la verificación de la existencia del hecho imponible atento a que el bien jurídico protegido que pretende tutelar la ley, es asegurar un medio de contralor de la actividad económica⁴⁵.

Es sabido que las leyes fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación, en este sentido, la norma en comentario se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social en que la sujeción de

43 T.407 XXXVI, Considerando 10.

44Cfr. C. Nac Penal Econ. , sala A, 28/2/01”Audio Milenium S.R.L. “...: “ el ilícito del art. 40 de la ley 11683-t.o.1998- establece la imposición conjunta de multa y clausura por lo que, no cabe al juzgador la aplicación alternativa de dichas sanciones, imponiendo una y eximiendo otra...”

45 Cfr. Diaz, Vicente O- Diaz Sieiro, Horacio D., “Los delitos de bagatela y la llamada sanción de clausura en la Ley 11683”, Impuestos-Doctrinas Fundamentales” 1942-2002, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 547, “...el bien jurídico” transparencia de la verificación”, “ claridad de de los medios de control y contralor de los recursos tributario”...; Cfr. C.S.J.N., 8/6/93” Logitex S.A.” Impuestos, 1993-B-1499. opinión del Procurador General de la Nación.

los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

Nuestro Máximo Tribunal, ha sostenido que las sanciones en la ley de:” multa y clausura” no son violatorias al principio constitucional “*non bis in idem*” porque el legislador, ha pretendido a través de la sanción de multa velar por el cumplimiento de los deberes formales que permiten el desempeño adecuado para el desenvolvimiento de las relaciones económicas y de mercado⁴⁶ y ejercer un debido control al circuito económico en que circulan los bienes⁴⁷.

Al respecto, el doctrinario Osvaldo H. Soler sostiene que, la, sanción conjunta de multa y clausura- y si correspondiere las sanciones de: suspensión en la matrícula, licencia o inscripción registral - implica la realización por parte de la Administración- AFIP- una única actuación sumarial para la aplicación conjunta de las penas mencionadas y soslayando la objeción acerca del principio “*non bis idem*” .⁴⁸

Ahora bien, la clausura debe efectivizarse en el local donde se desarrolla la actividad del infractor.⁴⁹

46 Cfr. C.S.J.N. -Dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo- 11/02/2001 “ AFIP c/ Povolo , Luis Dino s/ infracción , art.40 ley 11683” donde se sostuvo que: la sanción de multa y clausura para el caso en que no se emita factura o comprobante en legal forma no Aparece como exorbitante pues, aunque se trate de incumplimiento a deberes formales , es sobre la base de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora .

47 Cfr. C.S.J.N., 15/4/1993, “Moño Azul S.A.” Rev. Impuestos, 1993-B-1493. Se sostuvo que: “...El art. 43 de la ley 11683 tiene en miras aquellos deberes formales que tiendan a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar su cumplimiento, en cambio en el art. 44 de dicha normativa , el cumplimiento de los deberes formales constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes”.

48 Cfr. Soler, Osvaldo H., Derecho Tributario. Económico-Constitucional-Sustancia Administrativo-Penal, 3ª Edición actualizada y Ampliada, La Ley, Buenos Aires 2008, pág. 527.-

49 Cfr. C. Nac. Penal Econ. , sala B., 2005/08/05, “Ardec. S.A. y otro” sostuvo”....Si se pretende efectivizar la clausura en un local donde desarrolla actividad comercial una sociedad distinta de la sancionada, incumbe a la AFIP intensificar las tareas necesarias de investigación a fin de determinar , más allá de toda duda razonable ,

Como hemos sostenido, el cumplimiento de los deberes formales permiten el desenvolvimiento y la transparencia de las relaciones económicas y de mercado y en particular, en lo referido a la obligación de emisión de facturas- se pretende garantizar la igualdad tributaria - permite determinar la capacidad contributiva del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes⁵⁰.

No obstante lo antes dicho, no podemos olvidar que la sanción de clausura es de extrema gravedad y su aplicación al caso concreto deberá guardar proporcionalidad entre la gravedad de la infracción cometida y la referida sanción - teniendo en cuenta el daño irreparable que puede sufrir el contribuyente durante el tiempo de clausura en sus actividades económicas normales – es por ello, que el juez administrativo deberá fundar adecuadamente en su resolución el carácter sustancial de las omisiones en cuanto a que las mismas impidieron el ejercicio de las facultades de verificación y deberá probarse que las inobservancia de los deberes formales por parte del contribuyente fueron con la intención de perjudicial el accionar de la Administración y ocultar operaciones no documentadas ni registradas dejándolas al margen de la tributación.⁵¹

1. Acta de Comprobación

Detectado y verificado alguno de los hechos mencionados en el art. 40 de la ley de rito- que dan origen a la sanción- los funcionarios de la AFIP intervinientes

que la formación del nuevo ente social constituye una mera apariencia tendiente a ocultar la continuidad de la explotación del negocio de las mismas personas físicas que explotaban aquel comercio antes de la constitución de la nueva sociedad...”, Rev. Impuestos, N° 21, Noviembre 2005, La Ley, pág. 2774.

50 Cfr. C.S.J.N. , 5/11/1991, “ García Pinto, José por Mickey S.A.” La Ley, 1992- B- pág. 320.-

51 Cfr. Soler, Osvaldo H.,ob. Cit., pág. 528

deberán proceder a labrar un acta de comprobación⁵² que deberá contener diversos requisitos:

- 1- Los actuantes deberán ser al menos dos y revestir el carácter de funcionarios y/o inspectores de la AFIP.
- 2- En dicha acta se describirá en forma completa todas las circunstancias relativas al hecho/s u omisiones detectadas.
- 3- Presencia de dos testigos – con su identificación y firma- ajenos a la AFIP , bajo pena de nulidad (Por aplicación supletoria del Código Procesal Penal de la Nación).⁵³
- 4- Constancia de los hechos que desee incorporar el interesado.
- 5- Encuadramiento legal de la infracción constatada.
- 6- Firma del sujeto inspeccionado, la que no puede ser considerada como reconocimiento de los hechos y menos admisión de culpabilidad (aplicación supletoria del Código Procesal Penal de la Nación).
- 7- Citación a una audiencia –con un lapso mínimo de cinco días hábiles administrativos entre la fecha del acta de comprobación y la audiencia.
- 8- El acta deberá ser notificada al responsable o su representante legal, si no se encontraba presente en el momento de suscripción del acta y serán

52 Cfr. Ley 11683. art. 41: “ Los hechos y omisiones que den lugar a la multa y clausura , y en su caso, a la suspensión de la matrícula, licencia o registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberá ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales deberán dejar constancia de todas las actuaciones relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo , además, una citación para que el responsable, mundo de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los 5 (cinco) días ni superior a los 15 (quince) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100”

53 Cfr. C. Fed. De Apelaciones de Salta, 9/9/2005 “ AFIP c/ Dip. Marcelo Antonio” sostuvo que: pesa sobre los inspectores fiscales el deber de aportar en el acta de constatación prevista en el art. 41 de la ley 11683, todos los elementos de juicio que pudieran coleccionar en el procedimiento, respetándose de este modo el principio de inocencia y el derecho de defensa en juicio del contribuyente, los que quedarían frustrados si por la sola versión de los inspectores se llegara a la condena; pues se colocaría al sujeto pasivo del acta en la condición de infractor virtual al carecer de medios de defensa por la ausencia de circunstancias expresadas que le permitan manifestar su conocimiento.

notificado/s – al domicilio fiscal- sobre el contenido del acta y citado/s a la audiencia por cualquiera de los medios dispuestos por el art. 100 de la ley 11683.

1.1. Naturaleza jurídica del acta de comprobación

Es menester analizar la naturaleza jurídica del acta de comprobación y entrar en la discusión doctrinaria, sobre si la misma reviste o no, el carácter de instrumento público.

Al respecto, existen tres posiciones:

-Postura que niega el carácter de instrumento público al acta de comprobación

Sus fundamentos son varios y señalan que: ninguna norma le otorga expresamente a los funcionarios de la AFIP la facultad de dar fe pública de los actos que constaten dentro del procedimiento establecido en el art. 40 de la ley 11683, pues parten del principio de que la potestad fedataria debe ser concedida expresamente por ley y sostienen que el art. 979 del C.C. tanto en el inciso 1º como en el 2º hacen referencia a los escribanos y que solo en segundo lugar, en sustitución de aquellos los funcionarios cuando las leyes determinen expresamente a tal efecto, pues no todos los documentos administrativos revisten el carácter de instrumentos públicos, sino, solo aquellos a los cuales el legislador los ha revestido con tal efecto. Por ende las actas de comprobación no constituyen instrumentos públicos. Caso contrario, los contribuyentes quedarían a merced de un criterio antijurídico en la aplicación de facultades inquisitivas regladas.

Por otro lado, sostienen que los funcionarios actuantes no cumplen con el requisito de imparcialidad dispuesto por el art. 985 del C.C.

Y si se admitiera que el acta de comprobación reviste el carácter de instrumento público, se estaría vulnerando el principio de inocencia, pues, a los contribuyentes quedaría como única defensa para desvirtuar su contenido, la querrela de falsedad.⁵⁴

-Postura que sostiene que las actas de comprobación son instrumento público

54 Dentro de esta posición se ubican: Jorge Orgambide Marquez, Eduardo García de Enterría, Tomás Ramón Fernández, José H. Lujvidin, José A. Viola, entre otros.

Dentro de ella, se ubica Hernando Coll⁵⁵ y sostiene que el carácter de instrumento público del acta de comprobación no lesiona los derechos de los contribuyentes, quienes cuentan con la facultad de iniciar la querrela de falsedad para desvirtuar su contenido. Lo único que ha acontecido, es que se ha invertido la presunción de inocencia y de la carga de la prueba, pero no se desconocen ni se niegan todas las posibilidades de descargo con que cuentan los contribuyentes

-Postura que sostiene que el acta de comprobación goza de presunción de legitimidad, pero no constituye instrumento público

Quienes se enrolan dentro de esta posición, afirman que los dichos de los funcionarios plasmados en el acta de comprobación deben estar respaldados por otros elementos que acrediten dicha circunstancia de modo, tiempo y lugar en el que aquellos se habrían cometido⁵⁶

Por su parte, Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Ruso, sostienen que si bien el acta de comprobación goza de presunción de legitimidad, estas pueden ser desvirtuadas por otras pruebas pero aclaran que no basta la simple negación de los hechos.⁵⁷

Nos enrolamos dentro de esta posición y entendemos que el acta de comprobación no hace prueba por sí misma, si bien goza de presunción de legitimidad, las imputaciones contenidas en ella pueden ser perfectamente desvirtuadas por los elementos de prueba que pueda tener el contribuyente inspeccionado.⁵⁸

2. Audiencia

La ley de rito prevé la celebración de una audiencia a los fines de que el responsable formule su descargo, ofrezca y acompañe todas las pruebas que

55Cfr. Coll, Hernando, "Las actas de comprobación son instrumentos públicos" Boletín de la AFIP N° 33 del 1/4/2000, pág. 553

56 Cfr. Diaz, Ortiz, José, "Jurisprudencia Comentada", Doctrina Tributaria Errepar N° 207, junio 97, tXVIII, pág. 176

57 Cfr. Gurfinkel de Wendy, Lilian-Ruso, Eduardo Angel, "Ilícitos Tributarios", Depalma, Bs.As., 1993, pág.301

58 Cfr. En igual sentido se ha pronunciado la jurisprudencia de: Juz. Nac. Penal Económico, N° 3, 22/2/1999 "López, José A" y C. Fed. Gral Roca, 9/3/1998 "Los Andes S.R.L." y Juz. Fed. De Tucumán N° 1, 22/2/1999 "Fa- Ma y MS Producciones SRL"

hacen a sus derechos, garantizando de esta manera el pleno ejercicio del derecho de defensa.

Para ello, se otorga un tiempo razonable que no podrá ser nunca inferior a los cinco (5) días –hábil administrativos- de haberse labrado el acta de comprobación ni superior a los quince (15) días –hábil administrativos-.

La audiencia se realizará en forma oral y en ella se dejará constancia de todas las consideraciones vertidas. Sin embargo, nada obsta a que se presente un descargo en forma escrita, que tendrá igual validez, pudiendo presentarse en la misma audiencia o en mesa de entrada.

Si el interesado no concurre a la audiencia y tampoco presenta un descargo por escrito, esta situación no puede ser tomada en su contra, pues rige el principio de inocencia.

La comparecencia a la audiencia podrá realizarla el contribuyente en forma personal o por apoderado, podrá contar con patrocinio letrado y la falta de dicho patrocinio no constituye causal de nulidad del procedimiento en tanto el contribuyente haya podido hacer uso del derecho de defensa en sede judicial.⁵⁹

En la referida audiencia podrán ser ofrecidas toda clase de pruebas, pero debemos recordar que aquellas que no se ofrezcan en sede administrativa no podrán ser ofrecidas en sede judicial.

Una vez llevado a cabo la misma y producida la prueba, el juez administrativo debe pronunciarse en el término de dos (2) días, la resolución será absoluta o sancionatoria.

La decisión debe versar sobre la certeza de toda la estructura del tipo penal: 1) existencia del hecho imputado 2) comisión y responsabilidad del contribuyente imputado 3) configuración íntegra del ilícito y proceder a la sanción entre los mínimos y máximos previstos estableciendo los alcances de la clausura⁶⁰ debiendo guardar proporcionalidad y razonabilidad entre la gravedad del ilícito

⁵⁹ Cfr. C.S.J.N. 8/6/1993” De Soto, Arturo Constantino”, Rev. Impuestos, 1993-B-1507 se sostuvo que: resulta improcedente el planteo del recurrente, en cuanto solicita la nulidad de la resolución de la D.G.I. que impuso la sanción de clausura invocando que no se le señaló la conveniencia de tener asistencia letrada. Ello así, ya que el artículo agregado a continuación del 44 de la ley 11683 no contiene disposición alguna relativa a la obligación de que el imputado cuente con la asistencia letrada, y si por sola hipótesis el procedimiento adoleciera del señalado defecto, podrá ser subsanado en la instancia judicial.

⁶⁰ Cfr. Juz. Nac. Penal Econ. N° 3, 14/8/2000 “ Lanua S.A.”

y la sanción- y dicha resolución debe ser notificada al responsable conforme los medios dispuestos en el art. 100 de la ley 11683.

3. Alcances de la clausura

Cuando el juez administrativo resuelve clausurar el establecimiento, en la decisión, deberá establecer los alcances de la clausura y los días en que deberá cumplirse. Los funcionarios de la AFIP deben proceder a su efectivización y controla el cumplimiento de la sanción impuesta.⁶¹.

Durante el tiempo de la clausura, cesará toda actividad, sin embargo, el contribuyente deberá cumplir con las obligaciones de pagos de salarios, aportes previsionales y obligaciones tributarias, sin perjuicio del derecho de disponer de su personal en la forma en que autorizan las normas laborales.

También, podrá realizar las tareas habituales para la conservación y custodia de los bienes e incluso continuar con las tareas de producción que no pudieran interrumpirse⁶².

-C.S.J.N., 9/12/1993, “ La Nación S.A.” y sostuvo que: Sin perjuicio de que la sanción de clausura haya sido limitada a los sectores en que se desarrolla la actividad comercial de la empresa periodística, es decir, a las oficinas de venta de avisos, es evidente la directa influencia que ella tendría sobre la posibilidad de publicación del diario, ya que afectaría su base económica de sustentación , por lo que la posibilidad cierta de que la sanción por infracción formal influya sobre la publicación del periódico importa una innecesaria e irrazonable restricción del derecho de la sociedad a la información que torna improcedente esa sanción, lo que no implica sostener la indemnización absoluta de la prensa en materia sancionatoria , ya que aquélla no está exenta, por imperativo constitucional, de las restricciones o cargas económicas que gravan en general a los establecimientos comerciales.

61 Cfr. Ley 11683, art. 42°.:” La autoridad administrativa que hubiera dictado la providencia que ordene la clausura dispuesta dispondrá los alcances y los días en que deba cumplirse.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, por medio de sus funcionarios autorizados, procederá a hacerla efectiva, adoptando los recaudos y seguridades del caso.

Podrá 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”

62 Cfr. Ley 11683, art. 43: “Durante le período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales, sin

VI. Recursos

Para poder acceder al control judicial de las resoluciones que imponen multa clausura y suspensión en la matrícula, previamente debe agotarse la vía administrativa y ello se efectúa interponiendo el recurso de “ *apelación administrativa*”. Siendo oportuno recordar que, nuestro Máximo Tribunal ha legitimado la constitucionalidad de las facultades jurisdiccionales de los órganos administrativos en tanto y en cuanto exista una efectiva revisión judicial.⁶³

1. Recurso de Apelación Administrativa

El recurso administrativo deberá ser interpuesto dentro de los cinco (5) días de ser notificado de la resolución que impone la sanción y por ante el funcionario superior de la AFIP, quien resuelve y se deberá expedir en el término no mayor a los diez (10) días contados desde el momento de su interposición.⁶⁴

En el supuesto de confirmarse la sanción del clausura al contribuyente el fisco queda habilitado a su ejecución – pues posee la decisión fuerza ejecutoria- y la AFIP procede a la aplicación de la sanción –clausura- sin otra sustanciación.-

⁶⁵

2. Recursos Judiciales

La resolución precedente es revisable ante el órgano jurisdiccional mediante recurso de apelación ante los juzgados Federales – en los supuestos del

perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo “.

63 Cfr. C.S.J.N. “ Fernández c/ Poggio”, fallos 247:646.

64 Cfr. Saccone, Mario Augusto, “ Manual

de Derecho Tributario” ,2ª edición actualizada y ampliada, La Ley B. As., 2005, pág. 199

65 Cfr. Ley 11683. art. 77: “ Las sanciones de multa y clausura y la suspensión de 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 los diez días. La resolución de estos últimos causa ejecutoria, correspondiendo que sin otra sustanciación, la AFIP proceda a la ejecución de dichas sanciones, por los medios y en las formas que para cada caso autorice la ley”

interior del país- o ante el juez en lo Penal Económico- para los casos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-

El recurso se realizará en forma escrita, debiendo ser fundado y presentado en sede administrativa – ante la misma dependencia de la AFIP que dictó la resolución- necesariamente debe contar con patrocinio de letrado y dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución que confirmó la sanción. Si bien los términos son perentorios, es viable la presentación del recurso dentro de las dos (2) horas del día hábil siguiente.⁶⁶

Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, todas las actuaciones deberán ser remitidas a la justicia ordinaria en un plazo no mayor a las 24 hs. de recibido el recurso⁶⁷ el procedimiento continuará conforme lo dispone el Código Procesal Penal de la Nación.⁶⁸

En todos los casos el recurso será concedido con efecto devolutivo.⁶⁹

Resuelto el recurso por el juez competente de primera instancia- pudiendo éste confirmar o no la sanción impuesta- su decisión es apelable ante la Cámara de Apelación correspondiente, rigiendo las normas del Código Procesal Penal de la Nación.

El efecto del recurso- devolutivo- es una modificación introducida por la ley 24765, si bien con anterioridad se disponía igual efecto al recurso, se especificaba que cuando mediaba petición de parte y pudiese causarse un

66 Cfr. Código Procesal Civil y Comercial de la Nación art. 124°.

67 Cfr. Manera de Fantin, Graciela El Proceso Tributario contemplado en la ley 11683, Copiar, Córdoba, 2009, pág. 50.

68 Cfr. Ley 11683, art. 78°.

69 Cfr. Ley 11683.art.77: “La resolución a que se refiere el último párrafo del artículo anterior, será recurrible por recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo ante los juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República. El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación , deberá elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación (Ley N° 23984) , que será de aplicación subsidiaria , en tanto no se oponga a la presente ley. La decisión del juez será apelable al sólo efecto devolutivo”

gravamen irreparable, el juez competente podía otorgarle al recurso efecto suspensivo. (Situación ésta última derogada por la ley 24765)

En la práctica judicial pudo rápidamente comprobarse que invariablemente los jueces hicieron uso de esta facultad y en algunas ocasiones incluso disponían de oficio efecto suspensivo al recurso interpuesto.

En tanto con la modificación introducida en cuanto establece que "... La resolución a que se refiere el último párrafo del artículo anterior, será recurrible por recurso de apelación, **otorgado en todos los casos con efecto devolutivo...**" entendemos que importa una violación al debido proceso adjetivo y al derecho de defensa en juicio (C.N. art. 18º)

Al respecto, el doctrinario Marcelo A. Riquert, sostiene que el recurso concedido con efecto devolutivo, la intervención judicial puede en no pocos casos llegar demasiado tarde, imposible muchas veces de revocar los efectos reales que puede provocar al contribuyente una sanción constatada a posteriori como injusta y la revisión judicial tardía no satisface las exigencias del debido proceso y de la garantía de defensa en juicio. Porque el debido proceso no se reduce al cumplimiento de una serie de pasos ordenados a un fin, sino, a lograr la concreción del valor justicia, salvaguardando en cada paso la garantía de defensa en juicio del procesado, que debe ser considerado inocente hasta que se dicte en su contra una sentencia condenatoria ⁷⁰.

Por su parte, el doctrinario Jorge H. Damarco señala que la actual previsión legal deviene inconstitucional porque violenta el debido proceso legal y la efectiva ejercitación del derecho de defensa en juicio que inexorablemente es ante el juez imparcial e independiente, porque debido proceso en sentido estricto, es un esquema que parte y se nutre del concepto de jurisdicción. Y la apelación ante el órgano jurisdiccional, concedida con efecto devolutivo no constituye un control judicial suficiente, y tampoco cumple la exigencia dispuesta en el Pacto de San José de Costa Rica en cuanto garantiza el derecho a ser escuchado por el juez imparcial e independiente.⁷¹

70 Cfr. Riquert, Clausura Inconstitucionalidad de su apelación con efecto devolutivo (artículo incorporado por ley 24765) Revista Jurídica Argentina La Ley, Revista Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales, La Ley, T.III. Buenos Aires 2010.págs. 462/463

71 Cfr. Damarco, Jorge H., ob. Cit., pág. 393.

En tanto, Horacio Damián Díaz Sieiro realiza una importante crítica y sostiene que, si bien la garantía del debido proceso es resguardada con la posibilidad que se otorga de ser revisado el acto administrativo por parte del órgano jurisdiccional, dicho resguardo es sólo aparente por cuanto al recurso se lo concede al solo efecto devolutivo, esto significa, la aplicación de la sanción por parte de la administración, no obstante encontrarse pendiente la decisión judicial.⁷²

Siendo de suma importancia lo resuelto por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Lapiduz, Enrique d/ D.G.I.”⁷³ al sostener que “... no cabe hablar de juicio- y en particular de aquel que el art. 18º de la Constitución Nacional exige como requisito que legitime una condena- si el trámite ante el órgano administrativo- por aplicación de los arts.10 y 11 de la ley 24.765, modificatoria de la ley 11683- no se integra con la instancia judicial correspondiente ; ni de juicio previo si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia no es el resultado de actuaciones producidas dentro de la misma....Resulta improcedente el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional contra la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de la Ciudad de Rosario, que declaró la inconstitucionalidad de los arts. 10 y 11 de la ley 24.765- modificatoria de la ley 11683- en tanto disponen la ejecución, sin otra sustanciación , de la sanción aplicada por la autoridad administrativa y el otorgamiento , al solo efecto devolutivo del recurso de apelación interpuesto ante el órgano judicial correspondiente, atentando contra la garantía del debido proceso establecido en la Constitución Nacional....La atribución que tienen y el deber en que se encuentran los tribunales de justicia, es examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, constituye uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial de la Nación....La clausura del art. 44 de la ley 11.683 reviste carácter represivo siendo de naturaleza estrictamente penal.....No cabe hablar de “juicio” en los términos del art. 18º de la Constitución Nacional como requisito que legitime la condena ,

72 Cfr. Díaz Sieiro, “ El Proceso Contencioso Tributario” en Tratado de Tributación , t.I., volumen 2, Astrea , Buenos Aires, 2003, pág. 344.

73 Cfr. C.S.J.N., “ Lapiduz, Enrique c/ DGI” 2/4/1998, La Ley, 1998-C, pág.371.

si el trámite ante el órganos administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente, ni de “juicio previo” si esa instancia no ha concluido y la sanción no es resultado de actuaciones producidas dentro de la misma, vulnerando así los artículos 11 y 12 de la ley 24.765 la garantía constitucional del debido proceso....”

Años más tarde (2005) la Cámara Nacional en lo Penal y Económico hizo lugar a la queja por apelación contra la resolución que concedía al solo efecto devolutivo – presentada por el contribuyente contra la sentencia que confirmaba la sanción de multa y clausura- por entender que se podía causar un gravamen irreparable al contribuyente en los términos del art. 449 del C.P.P.N., ya que la concesión del recurso con aquel efecto implicaría la ejecución de la resolución que por el recurso se pretendía impugnar.⁷⁴ Por nuestra parte, entendemos que la norma en análisis- art. 78 de la ley 11683, modificado por la ley 24.765- en cuanto estable el efecto devolutivo a los dos recursos que se ejercen ante el órganos jurisdiccional –Juzgados Federales y/o Juez en lo Penal Económico y en las respectivas Cámaras- devienen inconstitucionales por encontrarse en pugna con garantías consagradas en la Ley Fundamental – la defensa en juicio- el debido proceso- la tutela judicial efectiva y la razonabilidad de la norma- es por ello, que el recurrente deberá efectuar el respectivo planteo y solicitar efecto suspensivo de la sanción impuesta hasta tanto recaiga sentencia firme emanada del poder judicial.

74 Cfr. C.N. Penal Económico, sala B,31/03/2005, “ Kim Cheong Pil”, - del voto del Dr. Hornos-La Ley Online”....Ante la magnitud del derecho al ejercicio del libre comercio que resulta afectado por la sanción de multa y clausura impuesta por la AFIP y el hecho que por ley 11.683 se prevean dos instancias administrativas y dos instancias judiciales, como vías ordinarias, se puede concluir que la revisión judicial del acto administrativo sólo puede ser considerada suficiente en la medida que esté agotada aquella vía ordinaria, lo cual no sucede con la resolución del juez de primera instancia. El otorgamiento del recurso de apelación con efecto no suspensivo contra la resolución por la cual se confirma la sanción de multa y clausura impuesta por la AFIP, puede implicar que la decisión por parte de la Cámara resulte ineficaz y, por ende, que la revisión judicial no resulte suficiente, ya que se otorgaría a la resolución que por aquél se cuestiona la fuerza de cosa juzgada en términos prácticos. A efectos de garantizar un control judicial suficiente de los actos practicados por los jueces administrativos- en el caso, sanción de multa y clausura impuesta por la AFIP-, cabe concluir con respecto a los recursos de apelación establecidos por el art. 78 de la ley 11.683, que el legislador no excluyó la posibilidad de ser concedidos con efecto suspensivo.....”

VII. Quebrantamiento de la Clausura

Una vez impuesta la sanción de clausura los funcionarios de la AFIP deberán verificar el cumplimiento de la misma, en el supuesto de incumplimiento, esto es, el quebrantamiento de las fajas colocadas en el establecimiento- por la AFIP- los funcionarios de la Administración deberán labrar un acta dejando constancia de dicha circunstancia, debiendo luego proceder a la confección del respectivo sumario, que una vez concluido deberá ser elevado al juez competente⁷⁵ (juez Federal o Juez en lo Penal Económico, según corresponda) La norma de rito dispone que⁷⁶, quien quebrantare la clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de diez (10) a treinta (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquella. De esta manera se imponen dos sanciones, la primera arresto, al autor del quebrantamiento y la segunda doble clausura, cuando la conducta sea imputable al autor del establecimiento o alguno de sus subordinados.⁷⁷

En el supuesto de que el titular del establecimiento necesitare ingresar al mismo, deberá comunicar esta situación a los funcionarios de la AFIP y requerir su autorización. Siendo insuficiente aducir un estado de necesidad para justificar el quebrantamiento de la sanción impuesta⁷⁸ salvo, que mediare un error invencible e inculpable.⁷⁹

75 Cfr. Manera de Fantin, Graciela, El Proceso Tributario contemplado en la Ley 11683, Copiar, Córdoba, 2009, pág.51.

76 Cfr. Ley 11683, art.44.

77 Cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, Procedimiento Tributario- Ley 11683- Decreto 618/97, 4ª edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2006, pág. 263.

78 Cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal y Económico, sala B, 3/08/2000, “ Incidente de apelación del auto de procesamiento formulado por Diego Abel Riotorto en causa caratulada: Titorto, Diego Abel s. ley 11683”- Revista Impuestos, 2000-b, 2071. “...El estado de necesidad justificante no puede ser causal respecto de la infracción prevista en el art. 44 de la ley 11683-t.o. 1998 (quebrantamiento de la clausura), ya que uno de los requisitos expresamente previstos por la ley para la aplicación de aquella, es que el autor sea extraño al mal causado, y si se toma en cuenta que el imputado fue sancionado con pena de clausura y que ésta constituye un imperativo legal que aquél debería haber cumplido, no obró justificadamente...”

VIII. Clausura preventiva

La Administración Federal de Ingresos Públicos- AFIP- posee amplias facultades de verificación y fiscalización a los fines de asegurar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y responsables de sus obligaciones – formales y sustanciales-permitiendo la correcta percepción de los tributos.

La norma adjetiva⁸⁰ concede estos poderes de verificación- a los funcionarios y empleados de la AFIP⁸¹- en cualquier momento, incluso respecto a períodos fiscales que se encuentren en curso, controlando de esta forma el cumplimiento de las obligaciones tributarias impuesta por las leyes, los reglamentos, las resoluciones y las instrucciones administrativas.

Entre estas facultades el inciso f) del art. 35 de la ley 11683, autoriza a los funcionarios de la AFIP a proceder a la clausura preventiva de un establecimiento, local, oficina , comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios⁸², cuando dicho funcionario constatare que se ha producido más de un hecho u omisiones contenidas en el art. 40- que dan lugar a la sanción de multa y clausura- de la mencionada ley y concurrentemente exista un “grave perjuicio”⁸² o cuando se tratase de un responsable que posee antecedentes en el sentido de haber cometido alguno de los hechos u omisiones descriptos en el art. 40 en un lapso de tiempo no mayor al año.

79 Cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal y Económico, sala B- 6/09/2004, “ De la María, José A., s/ inc. De apelación en: Omaro S.A.” La LeyOnline “.....Resulta improcedente el procesamiento del imputado por infracción a la ley 11683, pues si se tienen en cuenta el singular y erróneo consejo brindado por su abogado, en cuanto le asesoró sacar las fajas de los surtidores colocados por la DGI, producto de una inspección, y la confianza que debe existir entre el cliente y el profesional, se conforma una situación relevante para poder llegar a la conclusión de que, en el caso, aquél padeció un error invencible e inculpable...”

80 Cfr. Ley 11683, art. 35 “ La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar el cumplimiento en cualquier momento , inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados , el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes , reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.....”

81 Cfr. Resolución 711/97, publicada en el Boletín Oficial el 8/7/1997.

82 Cfr. Manera de Fantin, Graciela,.....ob. cit. pág. 53.

Comentando esta norma- art. 35 inciso f) ley 11683- el doctrinario Osvaldo H. Soler, sostiene que la clausura preventiva, con fines protectores y como medida cautelar, tiene sentido frente al incumplimiento de normas referida a la sanidad y salubridad, pues se encuentra en juego la comunidad toda, quien podría sufrir daños irreparables, pero en materia tributaria, la clausura preventiva carece de razonabilidad, porque no reviste el carácter de cautelar, sino que lisa y llanamente es una verdadera sanción, es decir aplicación inmediata de la pena.⁸³

La norma en análisis agrega: “.....y concurrentemente exista un grave perjuicio” sin embargo, el legislador no aclara ni especifica este concepto sumamente amplio, dejando librado al funcionario autorizado por la AFIP al juzgamiento del mismo como justificación de la clausura preventiva. Igualmente cuando se constatare que el responsable registra antecedentes. En este sentido entendemos que el legislador ha arrogado al funcionario de la AFIP facultades que son propias del órgano jurisdiccional. Para nosotros, éste último, goza de independencia e imparcialidad y constituye la mayor garantía de defensa y libertad de los ciudadanos, pues, la validez de todo orden jurídico se logra con la subordinación jurídica y política del Estado a la Constitución Nacional, de nada valdrían las libertades consagradas en ella, si el que las hace es el mismo que las ejecuta y aplica.⁸⁴

Afirmamos esto porque analizamos la norma desde dos puntos a saber:

a) La norma en análisis es de carácter preventivo: es decir de carácter cautelar y éstas, constituyen resoluciones jurisdiccionales- es el juez del proceso quien debe resolver sobre la procedencia, conveniente y razonabilidad de la medida cautelar solicitada por una de las partes- que se dictan inaudita parte, en un proceso sumario, que llevan como fin evitar que el derecho cuya actuación se pretende, pierda eficacia durante el tiempo que transcurre entre la demanda y la sentencia. Es decir, estas medidas tratan de impedir que durante el transcurso del tiempo señalado sobrevenga cualquier circunstancia que imposibilite o dificulte la ejecución forzada o torne inoperante los efectos de la resolución definitiva.

83 Cfr.Soler, Osvaldo H. ob. Cit. págs. 539 y 540.

84 Cfr. Manera de Fantin, Graciela, ob. Cit., t.II. pág.364

Por tratarse de medidas otorgadas en un proceso sumarísimo y concedidas inaudita parte son concedidas con ciertos recaudos como son:

1.- Provisionalidad: Esto significa que pueden ser modificadas en cualquier momento incluso sustituidas o suspendidas con el propósito de no causar daño a quien la sufre⁸⁵, cuando hayan variado las condiciones o circunstancias que las determinaron.⁸⁶

2.- Verosimilitud del derecho: Toda medida cautelar exige como requisito esencial para su procedencia la existencia de una apariencia o verosimilitud del derecho del peticionante y su prueba debe ser apta para suscitar la apariencia del derecho⁸⁷, este requisito debe ser interpretado como posibilidad y no como una verdad absoluta, debiendo los magistrados analizar la verosimilitud del derecho pretendido y no su certeza.

3.- Peligro en demora: No basta acreditar la verosimilitud del derecho, es también necesario, acreditar el peligro de la demora “periculum in mora” es decir, la posibilidad o certidumbre de que la actuación normal del derecho llegará tarde.⁸⁸ Es por ello, que el juzgador debe realizar una apreciación objetiva y atenta a la realidad.

4.- Contracautela: se funda en el derecho de igualdad de las partes en el proceso- bilateralidad- puesto que por un lado se concede a una de ellas- peticionante- asegurarse un derecho aún no reconocido judicialmente y sin oír al contrario, pero se le impone la obligación de ofrecer “una cautelar” a fin de asegurar los posibles daños que la medida pudiera causar a la otra parte. De manera tal, que son muchos los recaudos que las normas procesales imponen a los jueces – y que éstos deberán valorar- al momento de conceder una medida cautelar, mucho más, si éstas son aplicables por aquellos que no

85 Cfr. C. Nac. Civil, sala G, 5/7/90 “ Schlund, Olga c/ Baldonado, Edgardo”, LL, 1991-D-573

86 Cfr. C. Nac. Civil, sala A, 7/4/88, “ Ugarte Cuenca, F. de Paula c/ López Achával”, LL, 1988-523

87 Cfr. C. Nac. Civil, sala A., 12/5/88, “ Duarte de M. de Oca c/ Marcos”, LL1988- E-574

88 Cfr. Ferreyra de De la Rúa, Angelina y Gonzalez de la Vega de Opl, Cristina, Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba, 3º edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2006, t. II, pág. 952

reúnen las condiciones de juez natural, sino, que tan solo son funcionarios y empleados autorizados por la AFIP.

b) la norma en análisis es de carácter represivo: es decir, constituye una verdadera sanción de naturaleza penal y por ende, requiere inexorablemente en forma previa del debido proceso, en el sentido de “juicio previo” establecido en el art. 18 de la Constitución Nacional, con el debido ejercicio del derecho de defensa. Y si bien la decisión es revisable judicialmente, las resoluciones que se dicten al respecto, se tornan en abstracta pues la clausura ya se habrá efectivizado y el perjuicio a la persona se habrá cometido.

En este sentido, la jurisprudencia ha declarado la inconstitucionalidad del inciso f) del art. 35 de la ley 11683, sosteniendo que, el aplicar una sanción en forma inmediata implica el incumplimiento al principio de que nadie puede ser penado sin juicio previo consagrado en la Constitución Nacional.⁸⁹

1. Procedimiento para la aplicación de la clausura Preventiva

Detectado por el funcionario de la AFIP uno o más de los hechos previsto en el art. 40 de la ley de rito y cuando concurriera una grave perjuicio o el responsable registrase antecedentes – por haber cometido la misma infracción en un período de tiempo no superior al año desde que se detectó la anterior-, deberá:

- labrar un acta de comprobación, que deberá revestir las mismas condiciones que mencionamos con anterioridad- procedimiento a que da lugar la clausura del art. 40- con la diferencia que no se requiere dos o más el funcionarios actuantes.

⁸⁹ Cfr. C. Fed. Córdoba, sala A., 14/11/2005-“Barolo, Guillermo A.-por el Lomo y Cía SRL c/ Administración Federal de Ingresos Públicos”, IMP.,2006-3,462- con nota de Daniel Malvestiti.”....Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 35inc.f de la ley 11683 en cuanto faculta al Fisco a clausurar preventivamente un establecimiento, pues, la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el principio según el cual nadie puede ser penado sin juicio previo consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional...Si bien la clausura preventiva establecida en el art. 35 inc.f. de la ley 11683 es revisable judicialmente, su ejecución inmediata ocasiona que las resoluciones que deciden al respecto, se tornen abstractas en tanto, cuando se dicte la resolución judicial que resuelve n definitiva, la clausura ya se habrá efectivizado y el perjuicio a la persona se habrá cometido...”

Dispuesta la medida -clausura preventiva- el funcionario actuante deberá comunicar de inmediato al juez federal de turno según corresponda, para que éste, previa audiencia con el supuesto infractor, resuelva si mantiene o no la medida dispuesta ⁹⁰- art. 75 ley 11683-. La comunicación al juez competente deberá ser en forma inmediata⁹¹, pudiendo ser en forma personal, telefónica o telegráfica al despacho o domicilio del magistrado⁹².

Concurrentemente la AFIP continuará con el sumario administrativo que podrá concluir con la aplicación de las sanciones contempladas en el art. 40 de la ley de rito.

El Juez federal deberá disponer el levantamiento de la clausura preventiva, en forma inmediata, si el contribuyente regularizare su situación.⁹³

Si el contribuyente no regulariza su situación a que dio lugar a la clausura, le queda la posibilidad de promover la acción de amparo acompañada con una medida cautelar de no innovar, hasta tanto se resuelva judicialmente sobre la procedencia o improcedencia de la sanción de clausura.⁹⁴

2. Término de la clausura Preventiva

La sanción de clausura preventiva no podrá exceder el término de tres (3) días y el cómputo -en el supuesto de mantenerse la sanción- será por cada día de clausura sanción un día de clausura preventiva, es decir, que si con posterioridad a la medida preventiva, el fisco al concluir el procedimiento de la “

90 Cfr. Manera de Fantin, Graciela, ob. Cit., págs. 53/54.

91 Cfr. C. Nacional Penal Económico, sala B., 30/1/1997, “Carrefour Argentina S.A.”, “...La procedencia de la clausura preventiva para los supuestos de irregularidad a las normas fiscales y en caso de flagrancia, exige que el funcionario comunique su decisión inmediatamente al juez competente, de manera que no se viole el principio de defensa en juicio ni la división de poderes...”

92 Cfr. C. Nacional Penal Económico, sala B., 10/10/2000, Kriscaldis SCS”, “...La comunicación de la clausura preventiva al juez competente puede ser realizada de forma personal, telefónica o telegráfica al despacho o al domicilio particular del magistrado o del secretario del juzgado, sin que el Fisco pueda aducir dificultades para procurar comunicarse como justificativo por no haberlo efectuado...”

93 Cfr. Saccone, Mario Augusto, “ Manual de Derecho Tributario” , 2ª edición actualizada y ampliada, La Ley, Bs.As., 2005, pág.200

94 Cfr. Soler, Osvaldo H., Derecho Tributario- Económico Constitución al-Sustancial Administrativo-Penal....obra citada, pág. 543.

clausura sanción”, fijara por ejemplo una clausura de cinco (5) días y la clausura preventiva se extendió por los tres (3) días que fija la norma, solo restaría dos (2) días de clausura sanción.⁹⁵

BIBLIOGRAFÍA

- Altamirano, Alejandro C., “El procedimiento tributario”, Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003.
- Altamirano C. Alejandro, “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario. Derecho Penal y Sancionador Tributario (I), Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, Nro. 3, 1996.
- Alvarez Echagüe, Juan Manuel, “La clausura en materia tributaria”, Ad-Hoc Villela Editor, Buenos Aires, 2002.
- Arazi, Roland, Director. “Medidas Cautelares”, 3ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2007
- Ávila Paz de Robledo, Rosa, “Manual de Teoría General del Proceso”, Advocatus, Córdoba, 2005.
- Bertazza Humberto J. y José A. Díaz Ortiz, “La clausura ante los cambios de establecimientos” en Tratado Jurisprudencial y Doctrinario. Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones. Jorge H. Damarco –Director, primera edición, primer reimpresión, Editorial LA LEY, Buenos Aires, 2011.
- Bidart Campos, Germán J., “Manual de la Constitución Reformada”, Ediar, Buenos Aires, 1997.
- Cafferata Nores, José I., “Introducción al derecho procesal penal”, Marcos Lerner, Córdoba, 1994.
- Casás, José Osvaldo, “El marco constitucional del procedimiento y del procedimiento tributario. El Procedimiento Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 2003.
- Claria Olmedo, Jorge A., “Derecho Procesal”, Depalma, Buenos Aires, 1983.
- Coll, Hernando, “Las actas de comprobación son instrumentos públicos” Boletín de la AFIP N° 33 del 1/4/2000.
- Damarco, Jorge H., “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Derecho Tributario, Régimen Penal Tributario e Infracciones”, La Ley, Buenos Aires, 2010 (primera edición) y 2011 (primera edición, primera reimpresión).
- Damilano, Marcos “Reforma de la Ley 11.683 – Análisis de aspectos controvertidos”, Consultora, Manual de Actualización y Formación Profesional 2003, Editorial Consultora R.Q. S.R.L., Córdoba, 2003, Fascículo N° 23.

95 Cfr. Sanchez, Patricia, Coll, Hernando, Corrales, Alejandro M., Teoría y Práctica de Procedimiento Tributario- Ilícitos Tributarios, La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 88

- Del Federico, Lorenzo, “ Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano”, en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario “Derecho Penal y Sancionador Tributario (II). Editoriales de Derecho Reunidas S.A. Madrid. Número 4. Enero-Abril, 1997.
- Diaz, Ortiz, José, “Jurisprudencia Comentada”, Doctrina Tributaria Errepar N° 207, junio 97, tXVIII,
- Diaz, Vicente O.- Diaz Sieiro, Horacio D., “Los delitos de bagatela y la llamada sanción de clausura en la ley 11.683”, Impuestos: Doctrinas- Fundamentos 1942-2002, La Ley, Buenos Aires, 2002.
- Diez, Humberto P. – Coto, Alberto P. – Diez, Fernando J, “El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional – Un Enfoque Integral-“, ERREPAR, Buenos Aires, 2001
- Ekmekdjian, Miguel Ángel, “Tratado de Derecho Constitucional”, Depalma, Buenos Aires, 1994.-
- Enciclopedia Ilustrada de la Lengua Castellana, Editorial Sopena, Argentina, 1954.
- Ferreyra de De la Rúa, Angelina y Gonzalez de la Vega de Opl, Cristina, “Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba”, 3º edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2006,
- Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura”, segunda edición, Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2004.
- García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario”, tercera edición ampliada y actualizada, LexisNexis, Buenos Aires, 2006.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, novena edición, La Ley, Buenos Aires, 2004.
- Goldschmidt, James, “Principios Generales del proceso, problemas jurídicos y políticos del proceso penal”, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961.
- Gomez, Teresa y Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario-Ley 11.683- Decreto 618/97”, 4ª Edición actualizada y ampliada. La Ley, Buenos Aires, 2006.-
- Gonzalez Calderón, Juan A., “Derecho Constitucional”, 2ª edición corregida, Lajoune & Cía Editores, Buenos Aires, 1923.
- Gordillo, Agustín A., “Tratado de Derecho Administrativo”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1977.
- Gurfinkel de Wendy, Lilian y Ruso, Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios”, Depalma, Buenos Aires, 1993.
- Gutman, Raúl y Gutman, Marcos Gabriel, “Las clausuras impositivas. Régimen y procedimientos aplicables.”, Editorial Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, 1997.

- Haro, Ricardo, "Constitución, Gobierno y Democracia", Córdoba, 1987.
- Lascano, Marcelo R., Director, "Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1942-2002", La Ley, Buenos Aires, 2002.
- Linares, Juan Francisco, "Razonabilidad de las leyes" el debido proceso" como garantía innominada de la Constitución Argentina", 2ª edición actualizada, Astrea-Depalma, Buenos Aires, 1970.
- Linares Quintana, Segundo V., "Tratado de la ciencia del derecho constitucional", 2ª edición, Plus Ultra, Buenos Aires, 1978.
- López, Alejandro N., "Ley 11683 Anotada. Concordada con jurisprudencia, decreto reglamentario y reglamento del TFN.", La Ley, Buenos Aires, 2007.
- Maier, Julio B., "Derecho Procesal Argentino", Hammurabi S.R.L., Buenos Aires, 1989.
- Manera de Fantin, Graciela, "El proceso tributario contemplado en la ley 11683", Copiar, Córdoba, 2009.
- Manera de Fantin, Graciela, Tesis Doctoral, "Garantía de Defensa en las Ejecuciones Fiscales a la luz de las nuevas Reformas en la Provincia de Córdoba", Córdoba, 2010, Facultad de Derecho y Cs. Sociales, U.N.C.
- Martín José María, Rodríguez Usé Guillermo, "Derecho Tributario General", LexisNexis, Buenos Aires, 2006.

- Martín Queralt Juan – Lozano Serrano Carmelo – Casado Ollero Gabriel – Tejerizo López José Manuel. "Curso de Derecho Financiero y Tributario", séptima edición, Tecnos, Madrid, 1996.
- Morello, Augusto Mario, "Manual de Derecho Procesal Civil", Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1965.
- Mordegliá, Roberto M., "Manual de Derecho Constitucional, Económico, Financiero y Tributario", La Ley, Buenos Aires, 2005
- Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio. "Derecho Tributario", Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

- "Reforma Tributaria para América Latina, III, Modelo de Código Tributario", Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, segunda edición, Washington, D.C., 1968.

- Riquert, Marcelo A., "Clausura: Inconstitucionalidad de su apelación con efecto devolutivo (artículo incorporado por ley 24765)". Revista Jurídica Argentina La Ley, Revista Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales, La Ley, Buenos Aires 2010

- Saccone, Mario Augusto, "Manual de Derecho Tributario", 2ª edición actualizada y ampliada, La Ley B. As., 2005.

- Sanchez, Patricia, Coll, Hernando, Corrales, Alejandro M., "Teoría y Práctica de Procedimiento Tributario- Ilícitos Tributarios", La Ley, Buenos Aires, 2005

- Soler, Osvaldo H., “Derechos y Defensas del contribuyente frente al fisco”, La Ley, Buenos Aires, 2001.
- Soler, Osvaldo H., “Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal”, 3ª Edición actualizada y ampliada, La Ley, Bs.As., 2008.
- Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”, 3ª edición, LexisNexis, Buenos Aires, 2007.
- Spisso Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, 4ª edición, Abeledo Perrot, Bs. As, 2009.
- Spisso Rodolfo R., “Tutela judicial efectiva en materia tributaria”, Depalma, Buenos Aires, 1996.
- Ussher, Gustavo Vivas, “Manual de Derecho Procesal Penal”, Alveroni, Córdoba, 1999.-
- Vélez Mariconde, Alfredo, “Estudios de Derecho Procesal Penal”, Imprenta de la Universidad, Córdoba, 1956.
- Villegas, Héctor B., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 5ª edición, ampliada y actualizada, Desalma, Buenos Aires, 1992.
- Viola, José A., “Derecho Procesal Penal Tributario”, 2ª Edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2009.
- Zarini, Helio Juan, Derecho Constitucional, Editorial Astrea Buenos Aires, 1992.