



Titulo de la tesis: Sanción de Clausura en la Ley 11.683

Tesista: Susana Beatriz Marques.

Titulo a obtener: Abogado.

Facultad de Derecho.

Diciembre de 2003.

PROLOGO

-

El presente trabajo tiene como fin mostrar el funcionamiento de la sanción de clausura, que se encuentra legislado, dentro del mecanismo de verificación y fiscalización de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683. Tema que hemos elegido para desarrollar teniendo en cuenta las consecuencias económicas y jurídicas que trae aparejada la misma.

La jurisprudencia ha ocupado y ocupa un tiempo importante en tratar de resolver las diferentes controversias que se presentan en la aplicación de esta sanción tan cuestionada por la doctrina toda.

La elaboración de la misma esta basada en el análisis y aplicación de los diferentes artículos que regulan la clausura. Esta desarrollado también el antecedente de estos, donde fueron modificados por la legislación.

Se analiza la valoración que hizo la doctrina y la jurisprudencia sobre toda la aplicación del articulado. Así también la implementación de normas regulatorias, resoluciones y dictámenes dictados por la Administración, que en su aplicación conllevan a esta sanción que hemos elegido para su análisis y desarrollo.

Sobre su aplicación veremos que han sido interpuesto ante la justicia numerosos planteos de inconstitucionalidad, y la doctrina parece inclinarse en su mayoría por este planteo.

Me llevo a desarrollar este tema el haber cursado la materia Derecho Tributario, donde me resulto muy interesante todo el procedimiento de aplicación de las leyes regulatorias fiscales. Como consecuencia de esto pude empezar a comprender e interpretar los diferentes planteos que existían ante la justicia sobre las medidas adoptadas por la Administración sobre supuestas infracciones a la Ley 11.683, como así también sobre la interpretación en la aplicación de decretos resoluciones y dictámenes emanados por la AFIP.

Por otro lado, creo que atentos a las circunstancias sociales, políticas y económicas que atravesó el país y las perspectivas para los próximos años, los profesionales de Derecho debemos adecuarnos a la realidad abriendo nuevos horizontes dentro de la diferentes ramas del derecho que están sin explorar y valorar las circunstancias que nos rodean para desarrollarnos dentro de nuevos espectros poco explotados.

En virtud de esto creo que el Derecho Tributario es una especialidad poco estudiada y muchas veces mal aplicada por su falta de especialización.

Otros profesionales, como los contadores, han tratado de llenar el espacio vacío que los abogados han ido dejando en la materia y no siempre dieron la respuesta y el resultado necesario, a un tema tan delicado como es decir derecho ante la aplicación de la ley tributaria.

Capítulo I

Introducción

El derecho es la realidad transformada en norma jurídica. De allí que cada manifestación de la realidad necesariamente deba reconocer particularidades propias que, de manera simétrica, a la premisa esbozada, generara normas jurídicas de carácter especiales, que reconocerán su génesis en la porción del mundo que se intenta regular.

Estas manifestaciones humanas, la regulación de una vida en sociedad, el libre, ordenado y equilibrado juego de derechos y obligaciones observaran adecuaciones específicas según el ámbito en el cual las normas jurídicas deban desarrollarse, transformarse y aplicarse.

Los conceptos que hemos mencionado nos permiten aseverar e imaginar que, aun respondiendo a principios generales comunes, las diferentes ramas del derecho, temporalmente consideradas, deberán responder a las diferentes realidades que la ciencia jurídica pretende interpretar y regular.

Ello permite sostener, de manera lógica, que la realidad de la tributación generara un derecho que nacerá, se desarrollara y se transformara en ese ámbito.

Solo si reconocemos dicho punto de partida podrá resultar inteligible, coherente y adecuada la regulación jurídica del fenómeno de la tributación.

La tributación, originada en la existencia de necesidades publicas que deben ser satisfechas por el Estado en orden al logro del bien común, racionalmente considerada, no implica la destrucción de la riqueza sino, muy por el contrario, su transformación en valores o bienes públicos orientados a proporcionar un ámbito jurídico político que permita a una sociedad organizarse, crear o producir, en definitiva, lograr su desarrollo y perfeccionamiento.

Es por esa particular visión de que la tributación debe constituir un medio eficaz, en el sentido antes indicado, para el desarrollo individual y social de los individuos, que el derecho tributario, abrevando en esa realidad, reconoce particularidades propias que influyen notoriamente en cada uno de sus institutos.

Estos institutos deben guardar simetría real con la creación, desarrollo y evolución de un Estado tendiente a velar por la satisfacción de las necesidades

publicas, en tanto solamente a la luz de dicha satisfacción podrá verificarse, finalmente, el alcance del bien común de una sociedad.

De tal forma, esos institutos, ligados a la finalidad del Estado, deben preservar el cumplimiento de los fines que lo sustentan; deben asimismo, resultar instrumentos o herramientas útiles a las metas indicadas.

Los diferentes institutos que animan el derecho tributario observan un íntimo contacto con el sujeto que ejerce el rol de la sujeción activa de la relación jurídica tributaria, cuyo cometido se nutre de funciones básicas, tales como fiscalización, recaudación y cobranza; el ejercicio de estas funciones permitirá al estado el cumplimiento de sus fines, en la medida que puedan desarrollarse y cumplimentarse de manera adecuada.

Ello siempre concibiendo que el fenómeno de la tributación, que liga ambos extremos de la relación jurídica tributaria, administración tributaria y obligados tributarios, reconoce a esta como una relación de derecho y no de poder.

A esos efectos debe ponderarse que dicha relación observa como pilares fundamentales a la igualdad y a la equidad en la tributación; se debe tener presente especialmente para ello, que ambos valores no solo se preservan con la previsión y el cumplimiento de una ley justa, sino también con el restablecimiento del orden jurídico frente a la ocurrencia de disturbios que provoquen su violación.

Surge de la relación contextual indicada pues, que los institutos del derecho tributario poseen personalidad "propia"; esta circunstancia fundamenta la existencia de una rama especial del derecho (en el caso derecho tributario).

Ello puede observarse en los supuestos de la regulación de las infracciones tributarias, de la específica forma de interpretación de las leyes tributarias conforme a la realidad económica y adentrándonos en la temática que ocupa esta labor, en los institutos de fiscalización y clausura, que integran el ámbito de poderes y sanciones de una parte de la relación tributaria.

Estos poderes y estas sanciones de las cuales se vale la Administración tienen como fin la imposición de penas, frente al incumplimiento de requisitos formales por parte del contribuyente. Intentando de esta manera evitar la futura evasión tributaria

La evasión, en sus diversas formas, resulta un tema que concita el interés no sólo en el ámbito local, sino también en los más prestigiosos foros de

discusión fiscal de todo el mundo. La permanente búsqueda por parte de los Estados en sus diversos estamentos (nacionales, provinciales o municipales), de herramientas para evitar la merma de ingresos públicos mediante las prácticas evasivas, se ha convertido en una preocupación clave en el diseño de la política gubernamental de todos los países del orbe.

Suele definirse jurídicamente a este fenómeno como "toda eliminación o disminución de un monto tributario producidas dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales".

Dejando de lado la cuestión terminológica, nos atrevemos a afirmar, como primera aproximación al tema, que la evasión fiscal no es un hecho atribuible a una causa única y fácilmente detectable, sino que, por el contrario, su origen radica en la interacción de una serie de elementos o circunstancias que definen la existencia y el grado o desarrollo del citado fenómeno en un país y momento determinado.

Dentro de los factores que fundamentan su existencia, uno de ellos es, sin lugar a dudas, el elemento psicosocial; pues es bien sabido que la propia naturaleza humana conspira contra toda idea que implique desprenderse del propio patrimonio para entregarlo a una figura abstracta (el Estado) bajo la premisa de que dicho ente hará un mejor uso de esos recursos para satisfacer las necesidades del resto de la población.

Esta reticencia natural tiende a aumentar cuando los contribuyentes advierten una incorrecta o deficiente redistribución de los ingresos públicos que, en lugar de retornar a los ciudadanos bajo la forma de beneficios sociales, se pierden, ya sea por una alta ineficiencia en el manejo del gasto público, o bien porque terminan en manos de agentes o funcionarios corruptos, situación esta última que se experimenta con mayor fuerza y asiduidad en los denominados países emergentes.

En un segundo lugar, podríamos ubicar al comportamiento social; no debemos olvidar que el cumplimiento tributario es en rigor una pauta de

convivencia más, y cuanto menor sea el grado de educación de una población, mayor será la falta de respeto a su sistema normativo. No puede pretenderse tener un atinado desempeño fiscal en uno de los países con mayor proporción de accidentes de tránsito en relación con el número de habitantes.

Asimismo, podemos citar también como factor determinante de la evasión al elemento político, debido a que muchas veces el contribuyente, ante organizaciones tributarias con administraciones ineficientes donde el impuesto termina siendo voluntario, considera el pago de sus obligaciones como una manifestación de adhesión o no a los gobernantes de turno.

A título de ejemplo, podemos citar que el primer régimen de ahorro obligatorio en la época consolidada del gobierno del doctor Alfonsín tuvo una recaudación ejemplar, no ocurriendo lo mismo con su segunda versión, donde el prestigio de las autoridades se había perdido.

Otra causa que determina la conducta evasiva es el desempeño económico del contribuyente, dado que cuando no existe una presencia inquisitiva del recaudador, el empresario tiende a cumplir en primer término con sus necesidades primarias (pago de salarios, alquiler de locales, proveedores más importantes, etc.), tomando como crédito el no ingreso de tributos. Ello se ve alentado en gran medida por el conocimiento histórico que demuestra que en Argentina, en los últimos quince años, ha existido un plan de facilidades de pago por cada año y medio.

Por último, se advierten como causales de este verdadero flagelo situaciones de índole técnica o jurídica, como ser la existencia de un sistema tributario complejo o el constante cambio de la normativa tributaria que tiñen de incertidumbre el accionar aun del contribuyente más aplicado.

Con relación a este punto, recordemos lo sostenido por Maquiavelo, quien en el siglo XVI, en su obra cumbre "El Príncipe", explicaba que aquel soberano que pretendiera mantener los territorios obtenidos debía cumplir, entre otras cosas, con la siguiente regla: "...*No alterar ni sus leyes ni sus tributos...*"

Obligaciones Formales

Para esto debemos decir que así como existen obligaciones de tributar dentro de la relación jurídica tributaria también existen las llamadas obligaciones formales. Estas podríamos englobarlas dentro de la denominación de deberes formales.

Dentro de las mismas no debemos incluir las obligaciones accesorias, como son los intereses, suplementos de impuestos, etc. Tampoco son materia de análisis aquí, las obligaciones penales o contravenciones tributarias y las relaciones procesales.

Doctrinariamente se les ha atribuido escaso interés a estas obligaciones formales tributarias.

Este conjunto de deberes que el contribuyente deberá realizar, para así de esa forma dar cumplimiento a la obligación material, cuya característica sobresaliente es negativa, es en resumen: un deber no monetario que proviene de la ley u otra norma legal impuesta a los contribuyentes para hacer cierta la obligación tributaria principal o pago del tributo.

Dino Jarach hace una diferencia fundamental entre las obligaciones de pagar el tributo y las obligaciones formales. Esto podemos fundarlo en una diferencia de carácter sustancial, dejar de exigir la prestación ya que a este le deviene en una especie de derecho-deber, mientras que sobre las obligaciones formales el fisco puede o no ejercer de acuerdo a un criterio de oportunidad, el cumplimiento de las mismas.

Esta facultad de la administración deviene de las facultades discrecionales que posee, en las cuales la administración esta habilitada para escoger una solución entre otras posibilidades igualmente justas (discrecionalidad típica).

“... Es criterio admitido que la libertad de actuación, característica del obrar administrativo es una cualidad ingénita de la función discrecional. Dicha función implica la posibilidad de optar por soluciones diversas en merito a apreciaciones de conveniencia y oportunidad, resultando procedente siempre que no se vulneren derechos personales garantizados por la Constitución Nacional...”

"Vollenweider, Roberto L. c/ A.F.I.P. D.G.I. Juzgado Federal de Río Cuarto
Fecha sentencia; 24/8/99"

Acertadamente señala Dino Jarach en los pronunciamientos referidos al cumplimiento de los deberes formales, *'... la administración actúa en forma discrecional, pudiendo recurrirse las decisiones cuando se incurra en arbitrariedad manifiesta por vía de la acción de amparo...'* (la cual hoy día tiene jerarquía constitucional tanto en el ámbito de la Nación, como de la Provincia de Buenos Aires, artículos 43, 75 inciso 22 de la Constitución Nacional; Artículo 20 inciso 2º C.P. de Buenos Aires).

"...la circunstancia de contar la accionada con un espectro amplio de facultades de verificación y fiscalización que se extrae de los artículos 33, 35, concordantes y correlativos de la ley 11.683 (t.o. 1998- Impuestos, t. 1998 – B, 1621), no excluye la necesidad de justificar el acto- motivación y justificación resultan términos coincidentes- pues lo relacionado con la "motivación" se agudiza en materia de actos discrecionales donde es mayor- con relación a los actos reglados- la necesidad de justificar la íntima correlación entre "motivo", "contenido" y "finalidad" del acto.

Se deja la salvedad, y reforzando lo antedicho, que la discrecionalidad solo es admisible cuando se presenta como alternativa optativa válida dentro de un proceso regido por normas expresas, que en el sub lite nacen de la propia ley de procedimientos fiscales, decretos del Poder Ejecutivo Nacional y resoluciones o reglamentos emanados de la propia representación fiscal. En concreto queda determinar si en el planteo incoado por el amparista, la Administración ha ejercido discrecionalmente las facultades que le confieren la normativa antes aludida, y respetado los requisitos necesarios para su validez respecto a la forma de los actos administrativos en general"

"La seguridad Jurídica es el impedimento que no permite a la administración desprenderse de los límites legales reglados para cumplir sus tareas. Es imposible negar que la ley procedimental debe dotar al organismo fiscal de facultades para investigar los hechos imposibles buscando el descubrimiento de los que fueron ignorados por la Administración".

"Díaz V O, Los Límites de la Administración. Impuestos, 1986; 20(81):875".

Otras características de estas obligaciones formales

Surgen por imposición de ley, y el poder de imperio, del que esta investido el Estado le permite requerirlas por medio de alguna autoridad fiscal, a las personas que se encuentren sometidas al ámbito de su actuación, como así también a personas que no son contribuyentes, es decir sujetos pasivos, que deban informar o llevar libros, en su carácter de colaboradores de la Administración sin ser sujetos de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo. Con relación al deber de informar podemos agregar que la información tributaria constituye una especie dentro del genérico deber de colaboración.

Esta primera aproximación ha sido elaborada por la doctrina alemana que adopta un criterio amplio del deber de colaborar.

Así, han sido definidos como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados- obligados tributarios-, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentra en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo cumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio.

Devienen de los poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la misma le corresponden obligaciones positivas o negativas y derechos de las personas que están bajo su potestad.

Para que el estado pueda hacer efectivo sus funciones es necesario que pueda contar con los instrumentos necesarios para hacer efectivo el cumplimiento de las mismas.

El sistema tributario argentino esta basado en el autocumplimiento del pago de tributos, razón por la cual esto le otorga al estado las amplias facultades de contralor verificación y fiscalización, esto esta facultado bajo un régimen exorbitante que caracteriza a toda la Administración Pública.

Estas obligaciones formales constituyen nuevos deberes impuestos por la ley en favor de la Administración, son una consecuencia del principio de autoridad del estado y del principio de colaboración fisco –contribuyente.

Qué es el deber de colaboración fisco contribuyente

Todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración Pública, de modo que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas. Dicho deber, plasmado en las obligaciones de naturaleza formal impuesto a los particulares, tiene como contrapartida las correlativas facultades del ente administrativo para exigir su cumplimiento.

Es el contribuyente quien debe imponerse a sí mismo el cumplimiento de los mismos.

Todo lo antes descrito pone de relieve la estricta vinculación de estos deberes con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del estado, que no solo se logra con el pago del tributo sino también son el cumplimiento de obligaciones que no tienen naturaleza pecuniaria, pero que no obstante ello adquieren idéntica significación.

Ello queda evidenciado con las severas sanciones que su incumplimiento acarrea.

En todo deber de colaboración, entendido en sentido amplio abarcativo incluso del de información tributaria, subyace un valor superior al cual debe tender el Estado en el reparto de los recursos tributarios, sobre la base de los principios de equidad y solidaridad.

Esto ha sido comprendido por los constituyentes de 1994, en oportunidad de reformarse nuestra Carta Magna, cuando en un párrafo del inciso 2º del artículo 75, en estricta referencia al régimen de coparticipación tributaria expresa “ La distribución entre la Nación las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuara en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando ciertos criterios objetivos de reparto; será equitativas, solidaria, y dará y prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad en todo el territorio nacional.

En definitiva, la colaboración en materia tributaria permite al estado efectuar adecuadamente la tarea recaudatoria para cumplir con su deber, también constitucional, de redistribución equitativa de la riqueza.

En el capítulo VI de la Ley 11.683 (t.o. 1998) bajo el título Infracciones Formales. Sanciones, resulta claro la intención del legislador como la del organismo fiscal, revelada en la normativa de los artículos, pone de manifiesto que pese a la calificación de deber formal, la rigurosidad de la sanción responde a la necesidad de lograr el mayor grado de cumplimiento.

El establecimiento de un piso y un techo en la multa del artículo 39, otorga un amplio margen dentro del cual el juez administrativo y los funcionarios llamados a decidir en sede jurisdiccional pueden utilizar cualquier elemento de apreciación para resolver cada caso particular, tales como: antecedentes y conductas fiscales, admisibilidad del error, presunciones, etc.

Capítulo II

Verificación y Fiscalización

Artículo 33

Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir que éstos, y aun los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la Administración Federal haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de diez años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros. Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el domicilio fiscal.

a-Antecedentes del texto

La presente disposición tiene como fuente el artículo 40 del decreto 14341/46, sin modificaciones posteriores, hasta el dictado de la ley 24073, con vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, el 13/4/92. En el t.o. 1998 el artículo 40 pasó a ser el artículo 33 y se sustituyó la mención de la Dirección General Impositiva por la de la Administración Federal de Ingresos Públicos A.F.I.P. decreto 618/97. El decreto 1334/98 (B.O., 16/11/98) incorporó el último párrafo del artículo 33 ordenando que la documentación que menciona este artículo permanezca en el domicilio fiscal, que será el lugar donde está la dirección y administración principal de la actividad.

b-Responsables no comerciantes.

La A.F.I.P. puede exigir a quienes no son comerciantes matriculados, sean o no contribuyentes, que lleven libros o registros especiales para asegurar la verificación de los tributos, utilizando al efecto las amplias atribuciones que le confiere el artículo 35.

La ley 24073 confirma la obligatoriedad de llevar registro de operaciones con los comprobantes que lo respalden para quienes ejercen actividades sin estar en relación de dependencia. Con tal exigencia se funda el último párrafo del artículo 33 agregado por la ley 24073, como una forma de legalizar a todas las resoluciones dictadas por la D.G.I. en tal sentido. De no mediar esta disposición, la A.F.I.P.-D.G.I. podría verse obstaculizada en el ejercicio de sus funciones de policía fiscal por hallarse inhibida de requerir a los particulares la adopción de determinadas normas de conducta en la realización de sus negocios, dentro de las garantías de libertad consagradas por el artículo 14 de la Constitución nacional, impulsándola a recurrir al procedimiento de la determinación de oficio. Por ello, el artículo 33 permite a la A.F.I.P.-D.G.I. establecer la documentación que deben confeccionar los interesados, bajo pena de aplicar las sanciones del artículo 39, sobre infracciones formales.

Ejercitando las facultades conferidas por la presente disposición, la repartición fiscal ha establecido numerosos requisitos para comerciantes con

relación a los diversos tributos que tiene a su cargo, los cuales han sido muy rigurosos en materia de impuestos internos, abarcando a productores, industriales y comerciantes, matriculados o no, a inscribirse en los registros, aunque produzcan, trasformen o vendan productos no gravados y a llevar registraciones especiales.

Es indudable que el artículo que comentamos facilita las tareas de la A.F.I.P.-D.G.I., pero, al propio tiempo, crea a los particulares una serie de obligaciones que en muchos casos resultan difíciles de cumplir y onerosas por la necesidad de recurrir a profesionales o expertos. Esta situación se agrava apreciablemente, teniendo en cuenta que aparte de las disposiciones fiscales existen numerosas normas del orden nacional, provincial y municipal, relativas al control de la industria, del comercio, laborales, sanitarias, etc., y frecuentemente con aplicación de tasas o gabelas de otro orden que multiplican al infinito las obligaciones de este tipo, originando complicaciones y perturbando el progreso general.

c-Comerciantes

Los comerciantes matriculados llevan su contabilidad y registro de operaciones en libros rubricados que hacen plena fe entre ellos, en tanto no se pruebe la falsedad de los asientos, como resulta del artículo 6, Código de Comercio, y tratándose de relaciones con no comerciantes, el artículo 64 expresa que los libros servirán como principio de prueba. Teóricamente, el fisco se hallaría en este último caso, pero como, a su vez, tiene la facultad de inspeccionar libros de terceros que le otorga el artículo 35, prácticamente está en igual situación que los comerciantes y debe aceptar la validez de los asientos protegidos por una presunción iuris tantum.

No obstante que este artículo pareciera liberar a los comerciantes de llevar registros especiales, en la práctica la A.F.I.P.-D.G.I., ejerciendo las facultades del artículo 7 del decreto 618/97, suele exigir otro tipo de documentación, como sucede con gran frecuencia en materia de impuestos internos.

d-Obligación de llevar contabilidad

La obligación de llevar “contabilidad legal”, es decir, un sistema de contabilidad que cumpla con los requisitos del Código de Comercio, ha sido extendida a todos los contribuyentes que las normas fiscales designen, según la resolución general 2666, quedando invalidada aquella opción que permitía a ciertos contribuyentes utilizar libros o registros especiales habilitados al efecto (resolución general 2253, artículo 11). La obligación de llevar contabilidad, según las normas del Código de Comercio, artículo 43, y de la Ley de Sociedades Comerciales, artículo 61 (leyes 19550 y 22903), alcanza a todos aquellos que ejercen el comercio y quedan comprendidos no sólo las sociedades regulares sino también las irregulares y aun los comerciantes individuales. Como bien lo dice la doctrina, que nosotros apoyamos, la obligación de llevar un sistema de contabilidad ajustado a los requisitos del Código de Comercio era independiente de las obligaciones formales exigidas en el ámbito tributario durante la vigencia de las resoluciones generales 1653 y 2253, luego derogadas por la resolución general 2666.

Con las modificaciones de los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a los capitales las normas del Código de Comercio se hallan subordinadas a las fiscales, por lo cual los agentes económicos que persiguen un fin lucrativo (cuando venden, prestan servicios, efectúan obras, etc.) queden comprendidos en el sistema del régimen de facturación y registración de las operaciones según la resolución general 2666 y sus modificaciones resolución general 2666, modificada por resoluciones generales 2716, 2766 y 2777, derogada por resolución general 2931, a su vez derogada por resolución general 3118/90, dejada sin efecto por resolución general 3419/91. Actualmente el régimen es de la resolución general 3419 (B.O., 23/11/91) y modificaciones, sobre facturación y registración de las operaciones con adaptación a las disposiciones del IVA modificado por la ley 23765.

Sintetizando las disposiciones de la resolución general 3419 mencionada resulta:

e-Sujetos obligados a registrar sus operaciones.

Todos los contribuyentes y responsables de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la D.G.I.

Las operaciones que deben estar respaldadas por facturas o documentos equivalentes son ventas y compras de cosas muebles y locaciones de cosas, obras o servicios.

Quedan excluidos ciertos sujetos (reparticiones del Estado nacional, provincial o municipal; entidades financieras y de seguros, quienes efectúan transporte de pasajeros incluidos taxis y remises, productos agropecuarios, comisionistas de bolsa, instituciones religiosas, directores de sociedades anónimas, síndicos, profesionales que perciben honorarios judiciales, vendedores de combustibles, etc.) o ciertas operaciones, recorrido de diarios, peaje o ventas al contado (monto mínimo \$ 10).

f-Requisitos de la documentación

La factura o documento equivalente deberá ser emitida por triplicado, debiéndose entregar al adquirente, prestatario o locatario el respectivo original.

Como formulación general el emisor de los documentos deberá hacer constar: 1) nombre y apellido o denominación; domicilio y clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.) y la leyenda "IVA responsable inscrito", "IVA responsable no inscrito" o "no responsable IVA", según corresponda; 2) lugar y fecha de emisión; 3) numeración preimpresa, consecutiva y progresiva; 4) descripción y monto de operación detallada.

Luego el artículo 6 de la resolución general 3419 indica con detalle los requisitos de la documentación según los caracteres del comprador o locatario (responsable inscrito en IVA o sujeto no responsable o responsable no inscrito).

g-Registración

Toda la operación, aun por las que no se emite facturación, deben ser registradas. Los libros requeridos son los que establece el Código de Comercio

para comerciantes registrados y sociedades regidas por la ley 19550 y sus modificaciones, que en materia contable son diario e inventario y balances, ambos debidamente rubricados, que podrán llevarse en forma manual o computarizada

“ PALLARICINI E. Facturación y registración. Doctrina Tributaria 1990;265(234) 761”

El artículo 18 de la resolución general 3419 dispone las formalidades de la registración: en lineamientos generales debe indicarse la fecha de venta o compra; el apellido, nombre o denominación y CUIT (del adquirente, locador, vendedor o locatario); denominación y número del comprobante y el importe total de la operación.

h-Sanciones

El cumplimiento de esta resolución general 3419, con la emisión de los documentos y la registración de las operaciones, se ha transformado en una obligación severamente penada cuando es violada. Tanto es así que de ser una simple infracción al cumplimiento de deberes formales se ha transformado en una infracción penal sancionada con multa (artículo 3, ley 11683) y clausura (artículo 40) de tres a diez días.

i-Certificación de balances

El decreto-ley 5103/45, reformado por el 13337/56, sobre ejercicio de las profesiones de doctor en ciencias económicas, contador público nacional y actuario, dispone que corresponde a los contadores certificar en materia administrativa los balances, estados de cuentas e informes relativos a la contabilidad que presenten sociedades anónimas o de cualquier naturaleza y comerciantes en general, ante los poderes públicos o instituciones oficiales, debiendo el consejo profesional determinar las excepciones a esta obligación. Así lo exige, además, la Inspección General de Personas Jurídicas.

En presencia de estas normas, la D.G.I., atendiendo solicitudes del consejo profesional de la Capital Federal, requiere desde el año 1946 Circular de

gerencia del 14 de febrero de 1946, de la Dirección General del Impuesto a los Réditos. La confección de balances firmados por contador público o por personas inscritas en el registro especial de no graduados de dicho consejo, cuando el capital o las transacciones superan determinado importe por parte de comerciantes, asimilados, sociedades mercantiles, corredores, despachantes de aduana. Asimismo dispone que la firma de los profesionales certificantes debe ser autenticada por los consejos profesionales de ciencias económicas ubicados en las jurisdicciones de los domicilios real o legal de los contribuyentes, disponiendo tal exigencia como recaudo de validez y tanto para los contribuyentes domiciliados en la Capital Federal como en el interior del país “ Resolución general 1024, 8/4/65, D.F., XIV-616, y resolución general 1050, 10/9/65, D.F., XV-165 “.

Con respecto a las provincias ha dictado las resoluciones concordantes que indicamos a continuación: 348/54, provincia de Salta; 352/52, provincia de Entre Ríos; 443/56, provincia del Chaco; 462/57, provincias de Formosa, Neuquén, Río Negro, Chubut; 585/59, provincia de Córdoba; 591/61, provincias de Santiago del Estero, Tucumán, Santa Fe, Misiones, Jujuy, Mendoza, La Pampa, San Juan, Buenos Aires; 911/63, provincia de Corrientes y La Rioja; 995/64, provincia de Catamarca; 999/64, provincia de Santa Cruz.

j-Conservación de documentos

El penúltimo párrafo del artículo 33 dispone que podrá obligarse a los responsables a conservar los comprobantes o sus duplicados por el término de diez años, o excepcionalmente por un término mayor, “cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible”. La excepción se ha transformado en regla, por cuanto el artículo 48 del reglamento según decreto 1397/79 establece que la obligación se extiende hasta cinco años después de operada la prescripción del período fiscal a que se refieran; y como el término de prescripción es de cinco o de diez años según que los contribuyentes estén inscritos o no en los registros de la D.G.I. y se computa desde el 1 de enero del año siguiente al del vencimiento del gravamen (artículos 56 y 57), se

comprenderá que el término general de la ley resulta muy excedido, ello sin contar las causales de suspensión y de interrupción (artículos. 65 y 67).

Entendemos que la exigencia reglamentaria, extensible a libros y registros en que se hayan anotado las operaciones o transacciones, “aun en el caso de que quien los posea no esté obligado a llevarlos”, importa una extralimitación de facultades mediante la cual se desvirtúa la ley. Cabe agregar que igual obligación rige para agentes de retención, agentes de percepción y personas que deben producir informaciones (reglamento, artículo 41).

Corresponde tener presente que, en cuanto a los comerciantes, el artículo 67 (reformado) del Código de Comercio obliga a conservar los libros hasta diez años después del cese de su actividad y la documentación por igual término desde su fecha, quedando obligados los herederos a exhibirlos en la forma y los términos que corresponderían a su antecesor.

k-Exhibición de comprobantes

“Las constancias contables dice el artículo 43 in fine (reformado), del Código de Comercio, deben complementarse con la documentación respectiva”; lo cual es particularmente importante en materia tributaria. Los asientos contables carecen de eficacia si no tienen respaldo documentario. Pero no basta tener la documentación, sino que es obligatorio exhibirla cuando sea requerido por los fiscalizadores o inspectores de la D.G.I.; y además, hacerlo “en la forma ordenada y clasificada que resulte más adecuada para la verificación que se realiza”; y la falta de subsanación de esta circunstancia ante el requerimiento del funcionario es considerada como “resistencia pasiva a la fiscalización”. Tal es lo que dispone el artículo 49 del decreto reglamentario 1397/79.

l-Colaboración de funcionarios públicos

El artículo 50 reglamentario establece que cuando se requiera la colaboración de funcionarios públicos para la recaudación de los tributos, en principio bastará que la D.G.I. se dirija directamente a la oficina pública cuya información o actuación interese al efecto; pero, en cambio, debe observar la vía jerárquica correspondiente cuando la cooperación exija la adopción de

medidas que excedan el mero cumplimiento de los deberes legales. La misma vía debe seguirse si los funcionarios requeridos no prestaran la debida colaboración.

m-Recursos de la seguridad social

El decreto 507/93 establece en su artículo 3 que la D.G.I. será la encargada de la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social. Con la competencia otorgada a la A.F.I.P. por el decreto 618/97, junto con la D.G.I., tiene las facultades de verificación de este capítulo V de la ley 11683, aplicando las disposiciones del artículo 33 bajo examen.

Artículo 34

Facultase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

a-Antecedentes del texto

La ley 24765, artículo 14, incorporó, a continuación del artículo 40 del t.o. 1978 (hoy, artículo 34), esta disposición que se mantiene en los mismos términos hasta el presente. El t.o. 1998 la numera como artículo 34 y sustituye la mención de la D.G.I. por la de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) según decreto 618/97.

b-Facultades de la A.F.I.P

Esta disposición tiene su justificación en la necesidad de constatar la veracidad de las operaciones que generen en favor del contribuyente deducciones y créditos fiscales, teniendo en cuenta la reiterada falsedad que se ha manifestado en el IVA de operaciones inexistentes que generaron créditos falsos.

La A.F.I.P., reglamentando esta disposición, dictó las resoluciones generales 100 y 151, que merecieron la crítica de la doctrina D'AGOSTINO J. El condicionamiento del cómputo de ciertos conceptos fiscales por razones formales. *Ámbito Financiero* 1998 Junio 11;Secc.4:8 (col.3).

Esta cuestionó la decisión de “diferir el cómputo del crédito fiscal”, cuando este artículo 34 sólo condiciona su procedencia, por lo que hay cómputo sujeto a condición que puede concluir por ratificarlo o denegarlo.

La resolución general 151 (B.O., 25/6/98) establece los medios de cancelación idóneos para las operaciones que realicen a partir del 1/8/98 los compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios. Quedan exceptuados los pagos por remuneraciones y prestaciones de la seguridad social, honorarios de funcionarios de la dirección de sociedades y sus administradores y, en general, cuando el importe de las operaciones supere \$ 10.000. Los medios de pago instituidos son: cheque común o de pago diferido emitido a la orden de quien facturó la operación, débito automático, tarjeta de crédito, compensación bancaria, consignación judicial del precio.

La resolución general 100 (modificada por resolución general 147, B.O., 25/6/98) establece una nueva modalidad de impresión y emisión de comprobantes con vigencia a partir del 1/1/99. Quedan excluidas las operaciones de exportación realizadas por contribuyentes responsables inscritos en IVA, y los que emiten facturas clase C.

Artículo 35

La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los

obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:

1) citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas;

2) exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado;

3) inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aun concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inc. a, o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.

4) requerir por medio del administrador federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de

Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.

Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

5) recabar por medio del administrador federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224 siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

6) clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el art. 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

a-Antecedentes del texto

La parte sustancial del artículo 41 (hoy, artículo 35 Ver) tuvo su fuente en el artículo 41 del decreto 14341/56. En 1972, la ley 20024, artículo 1, modificó el párrafo primero ampliando las facultades de verificación a los períodos fiscales en curso, sobre lo cual el texto original guardaba silencio, y además introdujo reformas en el inc. 5 sobre allanamiento de domicilio, incorporando recaudos para limitar en parte el discrecionalismo precedente. La ley 24765 incorporó el inc. f con vigencia a los ocho días de su publicación (B.O., 13/1/97). El decreto

507/93 extendió la aplicación de este artículo para los recursos de la seguridad social. En el t.o. 1998 el artículo 41 pasó a ser artículo 35 y se sustituyó a la Dirección General Impositiva por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) (decreto 618/97).

b-Amplitud de facultades

La presente disposición enumera una serie de diligencias que la A.F.I.P. puede realizar con fines de fiscalización de las obligaciones tributarias, las cuales importan correlativamente obligaciones para contribuyentes y responsables y aun respecto de terceros relacionados con aquellos o de cuya documentación pudiere resultar antecedentes de interés a efectos de las inspecciones.

Los distintos incisos que integran este extenso artículo muestran con elocuencia hasta dónde pueden llegar las facultades de fiscalización de los funcionarios. El primero establece el derecho de requerir informes verbales o escritos sobre negociaciones u operaciones imponibles, con la consiguiente obligación de los particulares de proporcionarlos en el tiempo y modo solicitados; el inciso b permite a los fiscalizadores exigir la presentación de comprobantes y justificativos; el inciso c autoriza a inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos; finalmente, los incisos d y e facultan para solicitar el auxilio de la fuerza pública y, en su caso, allanar domicilios. Los veremos en mayor detalle en los párrafos que siguen.

c-Suministro de informes

Según el inc a. la A.F.I.P. puede citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable y a cualquier tercero que a juicio de la repartición tenga conocimiento de los hechos o actos que motivan la fiscalización, a “contestar o informar, verbalmente o por escrito”, en un término prudencial, según las circunstancias del caso, todas las preguntas o requerimientos que se les formulen.

La disposición no puede ser más amplia y deja librado al criterio discrecional de la A.F.I.P. las preguntas a formular, el término para su respuesta y

apreciación de los elementos que se requieren. Por cierto que debe tratarse de pedidos razonables, y no arbitrarios, que tengan relación con las cuestiones tributarias investigadas y que la comparecencia se realice en oficinas públicas y en horas hábiles. Por su parte, la persona citada puede cumplir con su obligación proporcionando los antecedentes por correspondencia; y desde luego, la falta de respuesta a la citación implica una trasgresión considerada infracción formal y como tal sancionada con multa por el artículo 39 y con la clausura del artículo 40.

d- Presentación de documentos

Otra facultad que confiere a la A.F.I.P. el artículo en examen en su inc. b, consiste en exigir de los responsables y terceros la presentación de comprobantes y justificativos que, a juicio de aquélla, se vinculen con algún hecho imponible. La resistencia a tal requerimiento puede constituir una trasgresión al artículo 33 que obliga a conservar la documentación, así como una infracción formal (artículo 39) y penal (artículo 40), aparte de justificar la determinación de oficio.

Por otra parte, de la documentación puede resultar que se hayan afectado disposiciones fiscales distintas de las que motivaron el procedimiento, en cuyo caso el investigado queda comprometido con las comprobaciones que, desde luego, pueden dar lugar a la ampliación del sumario o sustanciación de otro nuevo

e- Inspección de libros y comprobantes

Como en el caso anterior, el inc. c deja librado a criterio de la A.F.I.P. la inspección de “libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables y de terceros”, que tengan vinculación con los hechos que se investigan y que, desde luego, los interesados tienen obligación de exhibir pero no de entregar. El secuestro no se halla autorizado por el artículo 35, más aún, los libros comerciales no pueden ser sacados del lugar en que se hallan por exigencias de la ley, pues el artículo 60 del Código de Comercio dispone que *“si los libros se hallasen fuera de la residencia del tribunal que decretó la exhibición, se*

verificará ésta en el lugar donde existan dichos libros, sin exigirse en ningún caso su traslación al lugar del juicio”.

La disposición transcrita originó una decisión de la Corte Suprema con motivo de la exigencia de una provincia de traslado de los libros de comercio existentes en otra jurisdicción con fines de verificación fiscal, en tal oportunidad el tribunal sentó el principio de la inamovilidad de los libros de comercio, dejando sentado que la pretensión de trasladarlos para su exhibición resultaba violatoria del citado artículo 60, Código de Comercio, que era de aplicación preeminente por el artículo 31 de la Constitución nacional. Los libros, dijo también, deben permanecer siempre en el domicilio legal y estatutario del contribuyente

“ SERTORIO G. Nuevo régimen de emisión de comprobantes. Periódico Económico Tributario 1998 Agosto 21; Secc.7: 3(2).

“ ALURRALDE A.La resolución general 100 y sus simetrías con el sistema de timbraje chileno. P.E.T. 1998 Agosto 21; Secc. 7:3(2).”

Es decir que “exhibición” no implica “secuestro” y que aquélla debe cumplirse necesariamente en el lugar en que la documentación está radicada; siendo del caso aclarar que la obligación de presentar libros y documentos comprende, según el artículo 49 del decreto reglamentario 1397/79, la de “exhibirlos en la forma ordenada y clasificada que resulte más adecuada para la verificación que se realiza”, siendo que la inobservancia de este deber ante el requerimiento del funcionario verificador, será considerada como “resistencia pasiva a la fiscalización”.

El propio artículo 35, en el inciso c que analizamos, dispone que cuando son examinados libros, papeles, etc., se debe dejar constancia en actas de los elementos exhibidos y de las manifestaciones verbales de los interesados; actas que, firmadas o no por el afectado, servirán de prueba en los juicios respectivos. Tales actas constituyen instrumentos públicos y, por tanto, hacen plena fe mientras no se demuestre su falsedad “

“ T.F.N., 26/12/60, “Toker”, L.L., 102-388”

Diremos, finalmente, que la Corte Suprema en reiteradas oportunidades ha sentado la doctrina de que el artículo 18 de la Constitución nacional (inviolabilidad de la correspondencia epistolar y de los papeles privados) no prohíbe que sean revisados los documentos de las empresas sujetas a fiscalización administrativa, cuando un precepto legal otorgue en forma categórica tales facultades

“ Corte Suprema de Justicia de La Nación, 19/11/34, “Frigorífico Swift”, Fallos, 171-348; íd., 21/11/34, “Frigorífico Anglo”, Fallos, 171-366; íd., 3/5/37, “Siganevich”, Fallos, 177-390 íd., 26/6/42, “Superintendencia de Seguros”, Fallos, 193-115 “

f-Auxilio de la fuerza pública

Con arreglo al inciso d, la A.F.I.P. se halla facultada para requerir por intermedio del director general y demás funcionarios especialmente autorizados al efecto, “el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuere necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento”.

Del propio texto en examen se desprende la gravedad de esta medida y los recaudos que hay que observar para lograr tal auxilio. Por lo pronto, no puede solicitarlo cualquier funcionario sino el director general u otros “especialmente autorizados” y sólo puede requerírsele cuando fuere menester, dice la ley (cuando fuere indispensable, decimos nosotros), a los fines consignados en la disposición.

Dicho auxilio, termina expresando el inc. d, debe concedérselo sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario requirente, en caso de incumplimiento el empleado o funcionario policial incurrirá en “la pena establecida en el Código Penal”, sin precisar cuál es el delito incriminado. Entendemos que se trataría del delito previsto en el artículo 250 de dicho Código, que reprime al jefe o agente de la fuerza pública “que rehusare,

omitiere o retardare, sin causa justificada, la prestación de un auxilio legalmente requerido por la autoridad civil competente”.

g-Allanamiento de domicilio

El inciso e y último del artículo 35 se refiere a otra medida de singular gravedad: la orden de allanamiento, norma que permite al director general y demás “funcionarios autorizados” recabar orden de allanamiento de algún domicilio particular.

El texto de esta disposición ha sufrido alteraciones con el transcurso del tiempo. En su primera época, desde el decreto 13341/46, tuvo una redacción imperativa, estableciendo la obligación del juez de despachar la orden dentro de las veinticuatro horas. Tal disposición ocasionó resistencias por parte de las autoridades judiciales, que en todos los casos sostuvieron que la función del magistrado no es puramente mecánica y que la primitiva redacción del inc. e sólo implicaba la fijación de un término para expedirse, pero no la obligatoriedad pretendida por la D.G.I.; el juez, agregaban los fallos, debe informarse acerca de los indicios que fundamentaban la medida, y al no especificar la ley en qué casos y con qué justificativos puede procederse al allanamiento, debía recurrirse al Código de Procedimiento en lo Criminal

“Cám. Fed., Sala Cont.-adm., 20/5/60, “Banco Central c. Sodimex”, L.L., 100-25; Cám. Fed. Tucumán, 23/9/69, “Colombres, Garmendia”, L.L., 138-376, y D.F., XIX-931; Cám. Fed., Sala I Cont.-adm., 17/9/70, “Opal S.C.A. e Ibarra, E.”, D.F., XX-576; íd., 7/4/71, “D.G.I.”, L.L., 145-179, E.D., 43-589, y D.F., XXI-97; Cám. Fed. Córdoba, 21/9/71, “Fisco nacional”, E.D., 43-588, y D.F., XXI-1246; Cám. Fed., Sala II Cont.-adm., 28/12/71, “Fisco Nacional”, D.F., XXI-1245; íd., 30/12/71, “Fisco nacional”, D.F., XXI-1248.

Las razones consignadas hacían imperativo modificar la disposición legal, y ello tuvo lugar mediante el artículo 1 de la ley 20024, que atribuyó al inciso la redacción que actualmente tiene. En su nueva redacción quedó aclarado: a) que al solicitar la orden de allanamiento se debe especificar “el lugar y oportunidad en que habría de practicarse”, y no en la forma indiscriminada que

antiguamente se utilizaba; b) que en la ejecución de la orden de allanamiento se tendrán en cuenta las normas de los artículos 399 y ss. del Código de Procedimientos en lo Criminal, tal como había dicho anteriormente la jurisprudencia ante el silencio de la ley. Las disposiciones procesales pertinentes establecen: que corresponde la pesquisa domiciliaria cuando existan indicios suficientes para presumir que allí puedan hallarse objetos útiles para el descubrimiento y comprobación de la verdad (artículo 399); en principio, debe realizársela entre la salida y la puesta del sol, con algunas excepciones muy limitadas y específicas (artículo 400); la resolución en que el juez ordene la entrada y registro en el domicilio de un particular será siempre fundada (artículo 403); se notificará al interesado la orden de allanamiento o a su encargado si aquél no fuere habido a la primera diligencia; en su defecto, a cualquier persona (artículo 405); el registro se hará en presencia del interesado o de otra persona o vecinos (artículo 407); se extenderá alta de la diligencia (artículo 408); los libros y papeles recogidos serán foliados, sellados y rubricados y “colocados en lugar seguro a disposición del juzgado” (artículo 409).

Entendemos, empero, que los artículos 33 y 35 de la ley 11683 no permiten el secuestro de libros y documentos, tal como expusimos al comentar la primera de esas disposiciones, sino que el allanamiento está destinado a impedir la desaparición u ocultación de aquellos; es decir, tiene una finalidad conservatoria, pero que, en principio al menos, la documentación y en particular los libros de comercio, no pueden sacarse del lugar en que se hallen.

Es importante destacar que la cuestión del allanamiento de domicilio tiene íntima vinculación con el secreto profesional. Entre los fallos citados en la nota 4, varios se refieren a esta delicada cuestión. Así, por ejemplo, en el caso “Colombres Garmendia” quedó establecido que era fundamental la referencia concreta al objetivo perseguido en el pedido de allanamiento de un estudio jurídico, porque en él se conservan documentos y elementos de juicio confiados a la seguridad y reserva que lleva implícito el respeto al derecho de defensa y al secreto profesional, por lo cual no se debía acceder al pedido de la D.G.I. si se pretendía un acceso indiscriminado a toda la documentación existente en el domicilio profesional

“ Cám. Fed. Tucumán, 23/9/69, “Colombres Garmendia”, L.L., 138-376; D.F., XIX-931”.

En el caso “Opal” la Cámara mantuvo el allanamiento de una oficina comercial, pero lo revocó en lo referente al estudio de un profesional por la necesidad de asegurar el secreto profesional y la defensa en juicio; en otros casos también se expusieron consideraciones restrictivas en cuanto a los profesionales.

“ Cám. Fed., Sala I Cont.-adm., 17/9/70, “Opal S.C.A. e Ibarra, E.”, D.F., XX-576”

La legislación ha recogido ese espíritu, y en el régimen del Colegio Público de Abogados ley 23187 ha dispuesto que “son derechos específicos de los abogados, sin perjuicio de los acordados por otras disposiciones legales, los siguientes:... e) la inviolabilidad de su estudio profesional en resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio. En caso de allanamiento la autoridad competente que hubiere dispuesto la medida deberá dar aviso de ella al Colegio al realizarla, y el abogado podrá solicitar la presencia de un miembro del Consejo Directivo durante el procedimiento, sin que ello implique suspenderlo”.

Cabe señalar, por último, que el problema del allanamiento de domicilio y sus implicancias en cuanto al secreto profesional ha originado una abundante bibliografía que se ha preocupado de señalar hasta dónde y en qué medida se puede proceder al allanamiento para fines de investigación en materia tributaria.

h-Colaboración de funcionarios

Lo mismo que expresamos al tratar el artículo 33, bueno es tener presente que el artículo 50 del decreto 1397/79, reglamentario de la ley 11683, especifica que cuando la D.G.I. requiera la colaboración de funcionarios o empleados públicos para la recaudación de los tributos, puede dirigirse directamente a la oficina pública cuya colaboración o actuación interese; y que sólo debe hacerlo por la vía jerárquica cuando la cooperación exija la adopción

de medidas que excedan el mero cumplimiento de los deberes legales y, asimismo, en el supuesto de que los funcionarios requeridos no prestaran adecuada colaboración.

i-Funcionarios autorizados

La resolución 711/97 (D.G.I.) dispuso quiénes son los funcionarios autorizados para la clausura preventiva que además de los jueces administrativos serán los supervisores que podían aplicar la clausura o su levantamiento.

j-Facultades discrecionales

El artículo 35 de la Ley de procedimiento tributario 11.683 (t.o. dec. 821/98) consagra como vimos precedentemente la existencia de amplios poderes de verificación en cabeza del fisco. Haciendo uso de tales poderes, el ente de fiscalización podrá verificar el cumplimiento de los deberes impositivos de contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria.

En su inciso f) encontramos una vieja figura que nace con el gobierno de Perú. La ley 20.680 para combatir el agio salía con la Secretaria de Comercio y clausuraba preventivamente los establecimientos comerciales que negaran u ocultaran la existencia de mercaderías tales como aceite harina etc. que escaseaban por entonces.

El bien jurídico tutelado era la alimentación y el bienestar de la comunidad.

Luego de la suspensión de esta ley no existía una figura penal para así poder clausurar esto ocurría con la administración de Peña como director de la A.F.I.P.. Esta junto con la Secretaria de Comercio y la D.G.I salían a clausurar y al llegar la causa a la justicia penal, una ley sacada de contexto hacía que se cayeran las causas.

“Al encontrarse la ley 20680 suspendida en su aplicación y vigencia y en prácticamente todas sus disposiciones, con mayor razón lo es la resolución 913/91 que la reglamenta. Así el accionar de la Secretaria de Industria y Comercio, al clausurar preventivamente un comercio invocando tales normas fuera de vigencia, comporta una actuación atentatoria contra la seguridad jurídica, resorte primordial de todo sistema republicano”.

” Chu Kuan Soo de Woo s/ acción de amparo, Juzgado Nacional De la Instancia Penal Económico N° 2 Fecha de sentencia 1992/12/01”.

El artículo 6 de la ley 24765 faculta a la Dirección General Impositiva para efectuar clausuras preventivas.

Esta clausura no puede ser caprichosa ni arbitraria ni tampoco servir a otra que la finalidad precautoria para la que ha sido establecida. No puede ser decretada por meras impresiones u opiniones que pueda tener cualquier funcionario acerca de un determinado contribuyente sino sobre la base de hechos u omisiones ciertos y además graves, o reiterados en un periodo no superior a una año.

Tampoco podrá ser dispuesta si no fuere necesaria para adoptar medidas conducentes a evitar la continuación de las conductas lesivas que habilitan su aplicación.

Además solo pueden clausurar preventivamente los “funcionarios autorizados especialmente por la Dirección General”, no otros, lo que supone una selección previa evaluación positiva de los conocimientos, trayectoria, carácter y ecuanimidad de quienes sean elegidos.

De esta manera se agrego a la ley 11683 esta facultad especial para la Dirección La D.G.I., haciendo uso de una particular interpretación, entendió que era necesario disponer de funcionarios del Organismo que se encontrarían autorizados para aplicar y autorizar el levantamiento de la medida cautelar.

Por tal motivo el director general dicta la resolución 711/97, determinando que sin perjuicio de la función que compete a los jueces administrativos, los agentes del organismo que se desempeñen en el carácter de supervisores titulares o interinos, mientras reúnan las condiciones previstas en la Ley 11.683, quedan autorizados a aplicar la medida de clausura preventiva prevista en el inciso f) del artículo 35 de la Ley 11.683, así como disponer su levantamiento de acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo 75 del citado cuerpo normativo. Se agrega también que los aludidos supervisores tendrán, al único efecto señalado, el carácter de jueces administrativos.

La aplicación de la clausura preventiva excede el marco de una estricta medida cautelar, pues la misma pretende fundarse en un argumento- que

entendemos no razonable- como lo es señalar que la no-interrupción de la supuesta conducta disvaliosa lesionaría gravemente los intereses fiscales. Con esta figura en realidad se pretende legitimar un accionar previo, basado en la utilización de la ley 20.680, cuya aplicación practica-por efecto directo de la justicia- no tubo para el fisco los efectos esperados. En los hechos una clausura inmediata, sin la posibilidad de ejercer el derecho de defensa por parte del supuesto infractor, viola claras garantías constitucionales, cuando el marco sancionatorio-como en este caso- excede el marco cautelar. Este hecho se hace mas notorio-y casi evidente- cuando analizamos que la mecánica con que pretende utilizarla el fisco crea verdadera desprotección que repulsa elementales normas de un estado de derecho.

Esto es así puesto que el pretendido argumento vinculado al perjuicio que ocasionaría la continuación de la conducta disvaliosa, llevaría a que no debiera limitarse, como lo hace la norma, el plazo de esta clausura a tres días, sino que el levantamiento de la misma tendría que relacionarse únicamente con la eliminación del vicio que ocasiona su aplicación. Caso contrario se gradúa una sanción y no una medida cautelar (por mas que se exija un actuación judicial que deba convalidar la continuación de la medida).

Evidentemente la resolución dictada pretende hacer operativa la clausura preventiva, posibilitando su efectivización inmediata. Ahora bien, si para poder cumplir este objetivo debe efectuarse una interpretación forzada de las disposiciones, nos estaremos alejando de un ideal de justicia, del cual los funcionarios del Estado deben ser celosos guardianes.

No podemos dejar de destacar los aleccionadores conceptos de una sentencia de nuestro Tribunal Superior, donde ha expresado citando una sentencia de la Corte Suprema de los EE.UU. que “ el conflicto entre dos intereses fundamentales de la sociedad: su interés en una rápida y eficiente ejecución de la ley y su interés en prevenir que los derechos de sus miembros individuales resulten menoscabados por métodos inconstitucionales de ejecución de la ley, debe dirimirse eliminando del proceso penal los elementos de convicción así obtenidos”, para agregar mas adelante en otro párrafo: “Por otra parte, al efectuar el balance entre la seguridad y la libertad individual, atenderse al valor de la supervivencia de esta nación como tierra de hombres libres, según el propósito de sus creadores enunciando en el Preámbulo de la

Carta de 1853, que no se lograría acentuando el autoritarismo y la ilegalidad en la averiguación y persecución de los delitos: no propiciado un derecho oscuro, nocturnal, cuyas normas son el marco de la injusticia”

“ Dr. Enrique S. Petracchi.CSJN, 7º considerando de la sentencia del 27/11/84 in re “Fiorentino, Diego Enrique”, Fallos 306:1752,AFIP Boletín de la D.G.I. Nº 1, 1 de agosto de 1997,p.101”.

En este aspecto debemos tener en cuenta que las funciones de juez administrativo están definidas en el inc. B) del artículo 9º de la ley procedimental, donde se establece para el Director General la atribución de ejercer esta función, sin perjuicio de las sustituciones que admiten los artículos 5º y 10 de la ley citada.

El dictado de resoluciones por parte de estos sendos “jueces Administrativos” acarreará la ilegitimidad del acto, pues el mismo será dictado por autoridad incompetente y llevará a la declaración de su nulidad.

Lamentablemente el perjuicio lo sufrirán los pequeños contribuyentes que, sin capacidad técnica y económica para afrontar una defensa de sus derechos, razón por la cual termina consistiendo la aplicación de la medida.

Debe tenerse presente que no puede entenderse, como lo hace la norma para pretender fundar su validez, que existe una autorización para que el director general designe funcionarios que cumplan tareas de juez administrativo.

Para adentrarnos en este tema, es importante señalar que el inciso f) del artículo 35 establece que para la aplicación de esta particular medida cautelar se requiere la existencia de un grave perjuicio fiscal, aspecto que exige una adecuada valoración, que no puede ser realizada por personal del Organismo que no revista la calidad de juez administrativo. La mencionada norma exige la constatación de la supuesta infracción y no por parte de cualquier funcionario, sino solo de los autorizados especialmente para ello. Este aspecto posibilita una adecuada merituación de personal con rango para labrar el acta que permitirá, a un juez administrativo, actuar eficientemente y de manera inmediata una vez verificado el cumplimiento de las condiciones que exige la

ley para que la medida cautelar pueda aplicarse. No resulta posible pretender extender esta capacidad legal para clausurar a un numero muy importante de empleados fiscales, quienes estarán- en todo el país- aplicando criterios subjetivos de valoración (seguramente distintos), para efectuarla. Si se permite aplicar de manera inmediata causaría un daño automático, siquiera control previo de un funcionario con rango real de juez administrativo.

En este punto resulta aleccionador lo que se establecía sobre la “clausura automática”, según texto introducido por la ley 24.073 (impuestos, t. 1992-A, 424) y que fuera derogado con la modificación de la ley 11.683. Se facultaba a la Dirección a imponer una sanción de clausura cuando se determinaba la existencia de situaciones expresamente tipificadas. Ahora bien se disponía que “el acta que ordene la clausura deberá estar suscripta por un funcionario que posea a ese fin el carácter de juez administrativo, carácter que a tal efecto será otorgado directamente por el director general, no siendo de aplicación el requisito establecido en el segundo párrafo del artículo 10”.

Como no podía ser de otra manera el texto legal descripto daba expresas facultades al director general a nominar funcionarios para que actúen- a los fines de aplicar la medida- como jueces administrativos, facultad que el legislador no previo al sancionar la ley 24.765.

La resolución que cuestionamos reconoce expresamente que la aplicación de la clausura preventiva debe ser efectuada por un funcionario que tenga el carácter de juez administrativo. Pero bajo ningún punto de vista se puede arrogar la facultad de nominar jueces administrativos especiales, aun cuando se pretenda contemplar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 10 de la ley 11.683.

Lo paradójico es que el mencionado artículo tiene claras disposiciones referidas a quien debe designare jueces administrativos y este punto ha sido soslayado por la resolución.

Posiblemente la disposición legal, al no permitir que la aplicación de la clausura preventiva sea realizada por funcionarios que puedan ser nominados directamente por el director general, hará mas difícil la operatividad de la norma.

Sin embargo no tenemos que olvidar que las garantías individuales son el limite al poder de imposición estatal y están por encima de los intereses

fiscales. Los habitantes de un estado de derecho siempre deben contar con la protección de su libertad, honra y patrimonio. En otros términos que ante la disyuntiva entre los derechos individuales y el Estado que no es lo mismo que referirse al interés de la sociedad, deben prevalecer siempre aquellos. Nuestra organización republicana constituye una restricción a los poderes en aras de la libertad individual.

” Roldan, S. Retroactividad: alcances y limitaciones, Periódico Económico Tributario 1995; 155(97):6”.

No resulta coherente dejar que el control de la aplicación de la norma sea realizado directamente por la justicia, (“La clausura preventiva que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de sus funciones deberá ser comunicada de inmediato al Juez Federal o en lo Penal Económico...” “ley 11.683(t.o. 1998) artículo 7”) pretendiendo una actuación inmediata de esta, lo que en la práctica resultara difícil, evitando realizar un control previo y natural por parte de un juez administrativo investido de todas las facultades jurisdiccionales que exige el uso de la norma de tan graves consecuencias como la que analizamos.

Téngase presente que la presente resolución pretende convertir a una importante cantidad de funcionarios en jueces administrativos, en contra de lo expresamente normado para tal, procedimiento. Respetar la disposición , aun cuando se respete operatividad, posibilita el ejercicio mesurado y conciente de una medida que puede exceder el marco preventivo, transformándose en los hechos en una verdadera sanción. El celo debe ser mayor cuando nos encontramos ante una posible y concreta violación al principio del debido proceso adjetivo, que surge del artículo 18 de la Constitución Nacional y garantiza el derecho a ser oído, a ofrecer pruebas y a obtener una decisión fundada.

“Juzgar a la administración contribuye a administrar mejor, porque al exigir una justificación cumplida de las soluciones en cada caso exigidas por la administración obliga a esta a analizar con mas cuidado a las distintas alternativas disponibles, a valores de forma mas serena y objetiva las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas y a pesar y medir mejor sus respectivas

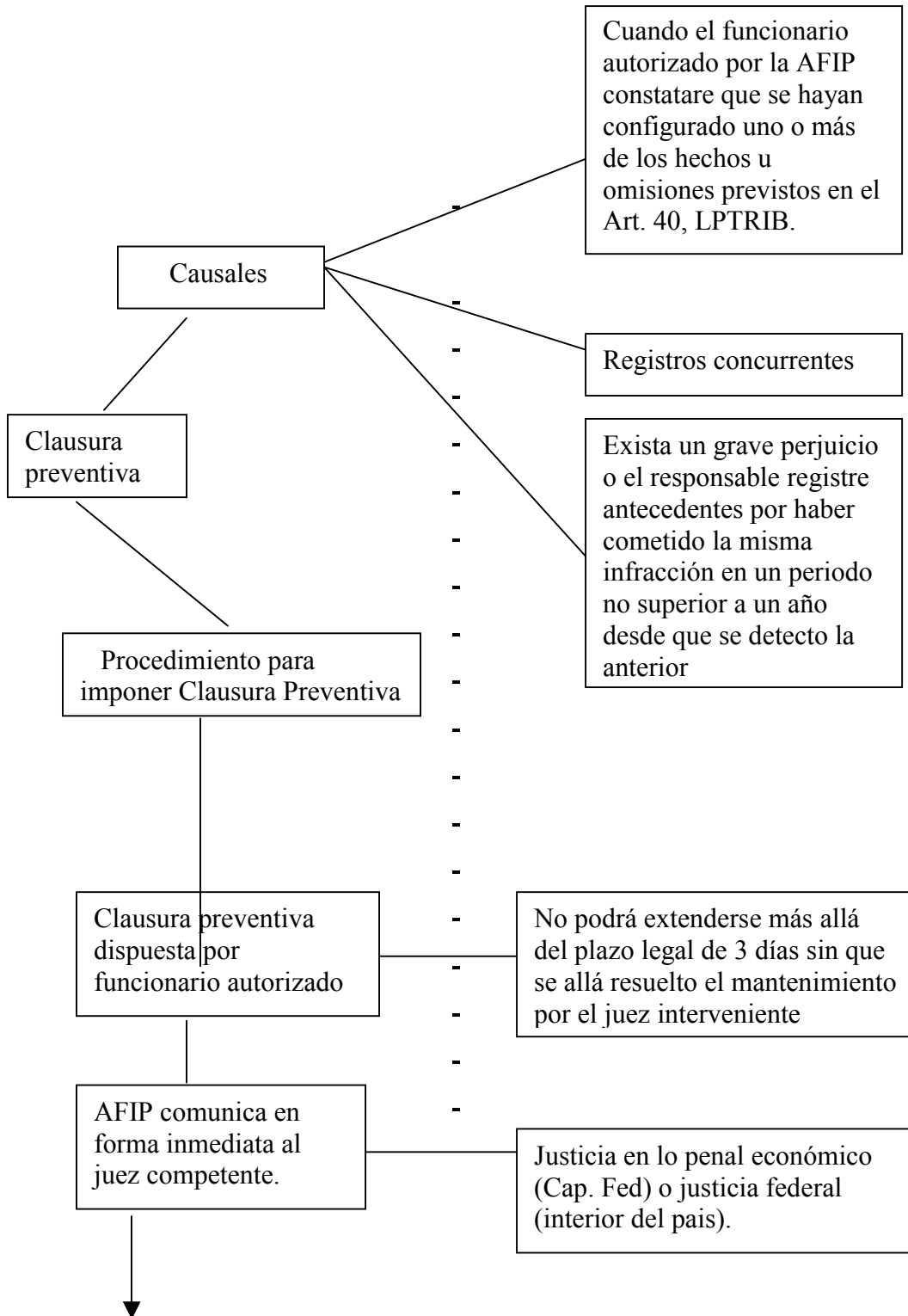
consecuencias y efectos, previniendo a las autoridades de los peligros de la improvisación, de la torpeza del voluntarismo, del amor propio de sus agentes, del arbitrio y de otros riesgos menos disculpables aun que estos y no por ello infrecuentes en nuestra realidad cotidiana, de ayer y de hoy”

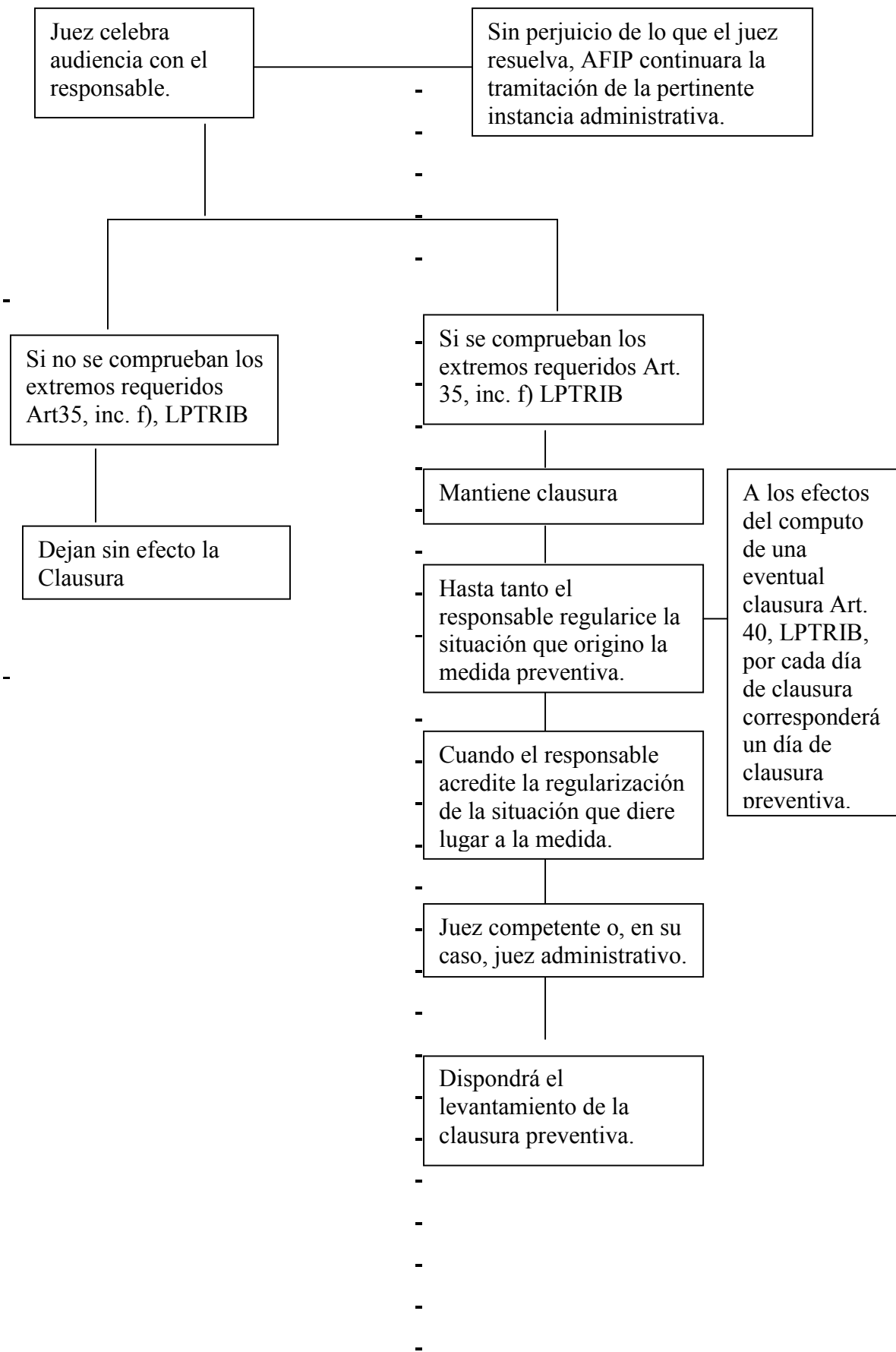
“Fernández T. De la arbitrariedad de la Administración. 1ª ed. Madrid: Civitas 1994”.

k-Procedimiento artículo 75 de la Ley 11.683

Siguiendo el procedimiento en la 11.683(t.o. 1998) bajo el título De la clausura preventiva, en su artículo 75 encontramos en su primer párrafo “La clausura preventiva que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que esta previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35 inciso f); O mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que origino la medida preventiva”. *“Esta comunicación al juez competente puede ser realizada en forma personal, telefónica o telegráfica al despacho o al domicilio del magistrado o del secretario del juzgado, razón por la cual el Fisco no puede aducir dificultades para procurar la comunicación como justificativo por no haberla efectuado”.*

“Kriscaidis S.C.S. s inf. ley 11.683, Cámara nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B 2000/10/12





Capítulo III

Sanciones

Artículo 40

Para introducirnos en el análisis del tema antes transcribiremos el Artículo 40 de la Ley 11.683 (t.o. ordenado y sus modificaciones) indica que serán sancionados con multa de \$3000 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios de que se trate exceda los \$10, quienes:

1) No entregaren o emitieran facturas 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.

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

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

4) No se encontraren inscritos como contribuyentes o responsables ante la Administración de Ingresos Públicos, cuando estuvieren obligados hacerlo”.

5) Agrega que el mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicaran cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los dos años desde que se detecto la anterior”.

Por ultimo se refiere a la posibilidad de aplicar la suspensión en el uso de la matricula, licencia o inscripciones registrables.

a- Antecedentes del texto

Esta disposición no tiene antecedentes y la ley 23314 introduce como sanción nueva aunque la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, se refiera a la supresión de la sanción del “arresto” (contenida en el artículo 44 , reformado), diciendo que “se la sustituye por la ” clausura “ del

establecimiento en un moderno concepto que tiende a repercutir el incumplimiento en la economía y no en la persona del contribuyente". Y como dijimos, no se trata de la sustitución del "arresto" por la "clausura", porque las infracciones del anterior artículo 44, aunque son infracciones formales, su tipificación era totalmente distinta.

La sanción de "arresto" respondía a la infracción formal de no presentar declaraciones juradas o datos requeridos para la liquidación administrativa de los tributos (artículo 11, ley 11683) y su derogación resultó de la invalidación que la justicia hizo de ella

"Juzg. Fed. Gral. Roca, 18/12/81, "Carcioffi, Horacio", D.F., XXXII-524".

. Así fue declarada la inconstitucionalidad de la norma y el juzgamiento del director general por presunta pretensión de aplicar normas inconstitucionales.

Con relación a esta sanción de "clausura" que pueden aplicar los jueces administrativos ya ha sido cuestionada también ante la justicia, que en el ámbito municipal la declaró improcedente por no estar en la competencia de esos jueces el decretar este tipo de medidas penales, al igual que el arresto

"Juzg. Fed. Gral. Roca, 18/12/81, "Carcioffi, Horacio", D.F., XXXII-524".

La ley 23658 había sustituido el primer párrafo del artículo 44 (t.o. 1978) extendiendo la sanción a los establecimientos agropecuarios y de servicios, señalando que la "clausura" se aplicaba sin perjuicio de la multa del artículo 43. Asimismo se agregaron los incisos 4, 5 y 6, que se relacionaron, respectivamente con las infracciones de no inscripción como contribuyente de la D.G.I., llevan o conservan por separado anotaciones o registros no incluidos en la contabilidad y la omisión de informar y aportar documentación.

La ley 23905 (B.O., 18/2/91) sustituyó el artículo 44 del t.o. 1978, ampliando el plazo de la clausura de tres a diez días y reduciendo sólo a tres los anteriores seis incisos de tipificación de infracciones. Asimismo dejó sin efecto

la sanción por reiteración que fijaba un agravamiento del plazo de cuatro a diez días. Complementario al régimen de la ley 11683 el Ministerio de Economía, por resolución 913/91, declaraba aplicable la ley 20680 a las infracciones por falta de facturación permitiendo la inmediata clausura preventiva por tres días, porque el incumplimiento de la facturación implica competencia desleal, siendo autoridad de aplicación la Secretaría de Industria y Comercio.

La Ley de Abastecimiento 20680 fue suspendida en su aplicación en el ejercicio de facultades que otorgaba salvo las del artículo 2, inc.c, continuando en vigencia para este supuesto particular las normas sobre procedimiento, recursos y prescripción previstas en esa ley (decreto 2284, B.O., 31/10/91). La Ley de Abastecimiento 20680 es a todas luces improcedente en su regulación para aplicar sanciones por infracciones formales. Esa ley sólo habla de facturación y no de registración, por lo que la resolución general 3419, que establece los requisitos formales, no puede ser aplicada con el juzgamiento de ese régimen. Tampoco la materia regulable ni la autoridad de la Secretaría de Comercio pueden ser suplidas por una simple resolución ministerial 913, cuando hay un específico proceso reglado por este artículo 44 del t.o. 1978, y siguientes, de la ley 11683

“GRÜN E, La ley 20680, ¿de abastecimiento o penal tributaria?. La Información 1998; LXIV(20), 671”.

“NAVARRINE S C. ¿Deslealtad del fisco o de los contribuyentes?. Periódico Económico Tributario 1992 julio 23; Secc.1:3(2)”.

“Cámara Penal Econ., Sala III, 12/5/92, “Gómez de Russo, Graciela”, con comentario de Navarrine S C. Periódico Económico tributario 1992; Secc.1:2(3)”.

Luego de estas vicisitudes el artículo 44 del t.o. 1978 fue reemplazado íntegramente por la ley 24765 (B.O., 13/1/97). En el t.o. 1998, el artículo 44 pasó a ser artículo 40 y se sustituyó a la Dirección General Impositiva por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) (decreto 618/97).

b-Tipificación de la infracción

En el ámbito tributario esta sanción de “clausura” ha procedido en infracciones graves y aunque el Modelo de Código Tributario Latinoamericano la esencia como sanción (artículo 89) no define su vinculación con determinado ilícito, no obstante lo cual no dudamos que se deberá tratar de la sanción para infracciones vinculadas con el incumplimiento de deberes sustanciales y no formales. Caso típico es el que regula en el régimen tributario francés el Code Général d’Impôt desde 1977 para las defraudaciones

“Lamarca Perez C. Observaciones sobre nuevos delitos contra la hacienda pública. Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública 1985; XXXV(178): 743”

En nuestro país esta sanción de “clausura” tiene antecedentes en infracciones y delitos aduaneros, en las de policía de sanidad e higiene y por violación de los precios. Cuando el régimen represivo de la ley 11683 adopta esta sanción de “clausura” lo hace como “sanción pura”, porque no tiene la finalidad, que tiene en los campos de aplicación mencionados, de restringir la circulación y venta de mercadería en infracción en curso, para hacerla cesar impidiendo la venta de mercadería ingresada irregularmente o la violación de normas de higiene o de política de precios. En cambio, en derecho tributario el efecto económico será impredecible, sin finalidad impositiva, pudiendo, en muchos casos, exceder el monto de la omisión de impuestos que pudo acarrear el incumplimiento del deber formal sancionado. Este hecho podría llevar a los jueces a requerir para su configuración un perjuicio fiscal efectivo

“ BELTRÁN J. Las reformas del sistema sancionatorio de la ley 11683. Doctrina Tributaria 1998; V(249): 23-32”.

Yendo a la tipificación de la infracción se dispone la clausura de los establecimientos, cuando el valor de bienes o servicios exceda de \$ 10, donde:

1) se hubieren efectuado las ventas, locaciones y prestaciones de servicios sobre los cuales no se emitieron facturas o comprobantes o no se las conservaren en sus duplicados o constancias de su emisión o no se las hubiere registrado.

2) hay carencia de registro o insuficiencia de ellos con relación a los requisitos exigidos por la A.F.I.P..

3) falta la inscripción como contribuyente o responsable, salvo cuando mediara error de hecho o de derecho.

De la enunciación de estas infracciones se desprende su naturaleza de simple violación de deberes formales no vinculados específicamente con el delito de fraude fiscal. Y en esto criticamos al apartamiento que hace nuestra legislación del criterio europeo de las legislaciones actuales que sancionan a estas violaciones siempre que exista la obligación de presentación de declaraciones juradas para configurar así un delito de resultados y no de peligro (Ley española orgánica 2/1985, artículo 350 bis). Así se castiga la falta de registro de las operaciones o su discordancia con la verdad por anotaciones contables ficticias, siempre que provoquen la omisión de presentación de declaraciones juradas o que hagan que las presentadas sean mendaces.

Las críticas de la doctrina han sido unánimes

“CASTELLANO F. Reformas al régimen de procedimientos y penal tributarios. Doctrina Fiscal 1997; XL(487) :23-37

“ BELTRÁN J. La reforma del sistema sancionatorio de la ley 11683. Doctrina Tributaria 1998; V(248): 12-15”.

En cuanto a la tipificación de la infracción que pretende la despersonalización de la pena señalando a los establecimientos comerciales e industriales como los que cometen los hechos u omisiones sancionados en lugar de sus titulares, que son los reales autores de tales hechos. Se denuncia así una redacción desafortunada a la cual se une la ausencia de normas

indispensables en el proceso de aplicación, como la falta de disposiciones sobre la prescripción, plazos, suspensión e interrupción.

c- Descripción de los tipos penales. Jurisprudencia.

La ley 23905 había simplificado la tipificación de las infracciones al derogar los incisos: 2 (sobre posesión de bienes sin registro de su adquisición), 5 (sobre contabilidad incompleta) y 6 (sobre obligación de informar o aportar datos sobre hechos propios o de terceros). Y estas incriminaciones habían pasado a formar parte de las sanciones de la ley 23771 .

Con el dictado de la ley 24765, que sustituyó al artículo 40, se ampliaron los tipos penales y las sanciones tal como veremos.

1-Emisión de facturas o comprobantes sin cumplimiento de los requisitos de la A.F.I.P. .La tipificación de esta infracción llevada a los hechos juzgados por la jurisprudencia se vinculó con la falta de la leyenda de IVA sobre la condición del adquirente. Y el criterio fiscal sostuvo que la figura encerraba el delito de peligro abstracto, por lo que frente a las meras comprobaciones correspondía aplicar la sanción. La justicia, con verdadera decisión de equidad, declaró que la gravedad de la clausura exige que el bien jurídico protegido haya corrido un peligro concreto.

“Somisa s./ clausura”, DerechoTributario II-I-97” .

En general los hechos encuadrados en la tipificación de la infracción se habían vinculado con el incumplimiento de la resolución general 3118, sobre facturación y registración, cuando el fisco pretendió la clausura por:

1-falta del número de identificación del adquirente (CUIT) en el libro subdiario de los compradores

“Juzg. 1ª Inst. Pen. Econ. No 4, 6/11/90, “Somisa s. ley 11683”

“ Juzg. Fed. Posadas, Misiones, 23/11/90 ”Aguapey S.R.L.”

2-falta de nombre del titular y categorización del responsable en la factura

“ Juzg. 1ª Inst. Pen. Econ. No 17, 1/4/91, “Godoy, Roberto Carlos”.

3-por exigencia de los requisitos de la resolución general 3118 antes de la puesta en circulación de los documentos por los bienes vendidos

“Corte Suprema de Justicia de la Nación, 23/11/95, “Nar Car S.A.”.

La resolución general 3118 que regía sólo para el IVA ha sido sustituida por la resolución general 3419 y modificaciones que establece los requisitos de la documentación para todos los impuestos. Pero no todos los incumplimientos de la resolución general 3419 están incluidos en la violación de este inc. a. Así la falta del formulario 446 no es una infracción enunciada en este artículo 40

“ Corte Suprema de Justicia de la Nación, 23/11/95, Nar Car S.A.”

La sanción de clausura, impuesta por las infracciones formales tipificadas en este artículo 40, ha sido considerada como irrazonable al proteger un bien jurídico insignificante frente a la gravedad de esa pena, lo que implicó vulnerar el principio de insignificancia o bagatela.

“Juzg. 1ª Inst. Pen. Econ. No 7, “Godoy, R. C.”, en contra, cit.; Juzg. 1ª Inst. Pen. Econ. No 3, “Bovillard, Gabriel, y Cía.”; Juzg. 1ª Inst. Pen. Econ. No 6, “Bomballi, Jaime”, y D.G.I., juzg. administrativo, 29/5/91, exp. C.E. 719/91”.

Agregándose a ello la gravedad que se impone por su aplicación objetiva sin entrar a valorar el dolo o culpa del infractor.

“Juzg. 1ª Inst. Pen. Econ. No 6, “Bomballi, Jaime”.

Por ello se ha considerado que estas infracciones formales tendrán entidad si su incumplimiento afecta al bien jurídico tutelado.

“Juzg. 1ª Inst. Pen. Econ. De Julio Cruciani, 1/3/91, “Barín, Juan Carlos”, reitera iguales criterios de sus fallos, 22/1/91, “Sasetru”, y 19/12/90, “Nestlé”, y

Juzg. Pen. Econ. No 3, 19/12/90, “Huinca Renancó” al dificultar las tareas de fiscalización o percepción de los tributos a cargo de la D.G.I.”

No llevar registraciones de adquisiciones. Este inc. b del artículo 40 _había sido modificado por la ley 23905 , que eliminó la caracterización de los requisitos exigidos por la D.G.I. que hacía referencia a la oportunidad orden y respaldo que exija la D.G.I., ampliándose así la cantidad y modalidades que se exige cumplir y que puedan dar lugar a la sanción .

Trasportar mercaderías sin documentación. Encarguen o trasporten comercialmente mercadería, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la A.F.I.P. Este inc. c fue incorporado por la ley 24765 .

No inscribirse como contribuyente o responsable. En la tipificación de este inciso *d* del artículo 40 debe destacarse la exoneración de sanción cuando existiere error de hecho o de derecho sobre la obligación de inscribirse como contribuyente o responsable. Esta causal de excusación es favorable al contribuyente y recibió acogimiento de la jurisprudencia, la cual la aplicó a todo el tratamiento de esta sanción de clausura, y para todas las infracciones que la tipifican, con relación a las resoluciones administrativas que puedan exigir requisitos formales.

“Juzg. Nac. en lo Pen. Econ. N° 2, 15/3/91, “Buombicci, Neli Adela” .

d- Agravamiento de las sanciones.

La ley 24765 introduce los párrafos sexto y séptimo del artículo 40 ante la reiteración de la infracción, que hubiere ocurrido en el lapso de dos años desde que se detectó la anterior, duplicándose la sanción y la suspensión de la matrícula, licencia o inscripción cuando el otorgamiento de esa habilitación sea competencia del Poder Ejecutivo nacional.

La reincidencia sancionada en el párrafo sexto implica que la sanción puede ser imprescriptible mientras no sea descubierta por la autoridad fiscal, lo que agrava la sanción por reincidencia cuando el plazo de los dos años se

cuenta desde ese momento y no desde el acto que originó la infracción sancionada.

f-Que tipo de sanción constituye realmente la clausura

En el ámbito del derecho tributario resulta axiomático que la sanción de la clausura constituye una infracción formal agravada, y por ende como todas las infracciones fiscales, se inscriben en el marco del derecho penal administrativo.

Ello por cuanto la facultad de recaudar la renta pública constituye un derecho del Estado, destinado a integrar su patrimonio social por lo cual las infracciones tributarias constituyen lesiones patrimoniales, de análoga naturaleza a las del derecho penal común.

Así lo sostiene Sainz de Bujanda cuando afirma que *“la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesiona el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena”*. Para este autor la infracción tributaria es de naturaleza criminal, admitiendo como una rama especial del derecho penal tributario.

“Giulliani Fonrouge C M . Derecho Financiero. 2ª. ed. Buenos Aires: Depalma; 1976”.

García Belsunce afirma que *“el ilícito tributario lesiona la seguridad de los individuos y de la sociedad al igual que el ilícito penal común, dado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas tiene por finalidad dar al estado los medios económicos indispensables para costear su organización constitucional sin la cual no podría realizarse el derecho ni la justicia..., lesionando el interés jurídico inmediato respecto de los derechos individuales, porque la infracción tributaria conduce a efectos disvaliosos tanto para el individuo como para la sociedad”*

“García Belsunce H. Derecho Tributario Penal. Buenos Aires: Depalma, 1985”

En general la doctrina tributarista entiende que el derecho penal común y el fiscal se diferencian en razón de la separación existente entre el bien jurídicamente protegido en el ilícito tributario y en el delito común.

En tal sentido afirman que la función penal alcanzan a los hechos que resultan “moralmente reprochables”, porque tiene la medida de su derecho en la justicia absoluta; mientras que la función del buen gobierno puede alcanzar también hechos “moralmente inocentes” porque el fundamento de su derecho es la utilidad pública.

“Lubarry J. Evolución del concepto de penalidad en la nomenclatura de administrativa fiscal, especialmente a través de la jurisprudencia de los tribunales superiores argentinos. La Ley 1996;X (65): 825”.

Fue Goldschmidt quien con especial énfasis, señaló que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de los deberes morales, en tanto el derecho penal administrativo solo procura eliminar las trabas para la realización de bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora con sus propósitos, concluyendo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la administración.

El Dr. Carlos Maria Giulliani Fonrouge ha expresado: *“En el ámbito Tributario, esta sanción de clausura ha procedido en infracciones graves y, aunque el modelo de Código Tributario Latinoamericano la esencia como sanción (...), no define su vinculación con determinado ilícito, no obstante lo cual no dudamos de que se debe tratar de la sanción para infracciones vinculadas con deberes sustanciales y no formales...”*.

Al decir del Dr. Villegas, la clausura constituye una verdadera pérdida de derechos establecidos en la Carta Magna.

Para poder determinar esta cuestión de fondo, al respecto la jurisprudencia ha expresado que debe destacarse que la sanción de clausura de establecimientos que se hallan en infracción a las normas tributarias constituye una sanción de índole estrictamente penal como reiteradamente lo han reconocido la jurisprudencia y la doctrina autorizada. Por su parte, el Máximo Tribunal ha sostenido en la causa Lapidux Enrique c/DGI s/Acción de Amparo *“...que en razón del innegable carácter represivo que reviste la clausura*

prevista en el artículo 44 de la Ley 11.683, actualmente artículo 40, cabe recordar que el mencionado trataba precisamente sobre la aplicación de la sanción de clausura, prevista por la ley 14.878, a la que el tribunal calificó como una medida de índole estrictamente penal (considerando 7º).

Existe uniformidad en el criterio desde el punto de vista doctrinario, en lo que refiere a la normativa infraccional en especial en el artículo 40, inciso a) de la ley 11.683, en el sentido de que tal disposición constituye lo que se denomina una norma penal en blanco, por cuanto el legislador a delegado en la autoridad administrativa la facultad de determinar las normas de conducta de los contribuyentes o responsables cuya violación constituye el ilícito penal.

Por ello en nuestra opinión, el organismo fiscal ha excedido como veremos en el desarrollo de nuestra tesis el marco normativo delegado, no procediendo en el exceso incurrido, pretender legal y jurídicamente la aplicación de la sanción de clausura, sin lesión directa al denominado “Principio de Legalidad”.

Principio de Legalidad

Varios elementos cobran fundamental importancia a los fines de establecer si el accionar delegado por el contribuyente en el caso concreto puede ser calificado de antijurídico, culpable y adecuado para la aplicación de las sanciones que nos ocupan.

El elemento acción debe ser entendido en sentido amplio, como voluntad exteriorizadora, que comprende tanto la acción como la omisión.

El elemento intencional (dolo, culpa) se exterioriza por medio de la voluntad orientada al cumplimiento de obligaciones formales emanadas del organismo fiscal, deviniendo en consecuencia la acción voluntaria en antijurídica.

Cabe destacar que si bien este elemento integra la figura infraccional, el legislador ha previsto alegar la existencia de “error excusable” como eximente de responsabilidad penal tributaria.

Entonces corresponde aquí que hagamos una relación de los elementos señalados con el requisito constitucional que surge del artículo 18, según el cual no hay delito sin ley previa que incrimine tal conducta.

En nuestro criterio el principio de legalidad que rige toda la materia tributaria y por lo tanto se extiende a las acciones aplicables en este ámbito específico

del derecho penal tributario; que conocemos bajo el adagio latino “Nulum Criment et Nulla Poena”, es el llamado a garantizar al contribuyente o responsable de la pretensión sancionadora excesiva e ilegal.

Emisión de facturas vencidas

Atipicidad respecto del artículo 40 (Ley 11.683 t.o. en 1998 y sus modificaciones)

L a Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico Sala “A” con fecha 25/9/00, causa N° 44794 Reg. N° 753 “Lión D’Or S.A.”, coincidió con la decisión del Juez de Primera instancia, en el sentido de que la emisión de facturas vencidas, atento lo dispuesto por la EG (AFIP) 1000, no se identificaba con las prescripciones del artículo 40, ya que la factura cuestionada se “había confeccionado en las formas, las condiciones y los requisitos que establecía el organismo recaudador, estando solamente vencido el plazo de su vigencia”.

En cambio, lo sanciona con la multa del artículo 39 de la ley, de carácter formal, convalidando la infracción, pero modificando la tipicidad del encuadre.

Es por ello que el fallo de fecha 19/3/2001, recaído en la causa N° 14740/01, caratulada “Agroeat S.R.L. s/Apelación de multa y clausura”, suscripto por el Dr. Roberto Marquevich, a cargo del Juzgado Federal de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional N° 1 Secretaria N° 1 de San Isidro, Bs.As., hace suya la opinión de la Alzada.

a-Se transcribe el pronunciamiento en lo pertinente:

Ahora bien, la Excelentísima Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico- Sala “A”, 25/9/00, causa N° 44794, Reg. N° 753 “Lión D’Or S.A.” sobre infracción Ley 11.683, tiene dicho que la utilización de comprobantes vencidos, es decir empleados luego de pasado un año después de su impresión, en disconformidad con el artículo 25 de la resolución general 100/98, corresponde ser calificado como infracción al artículo 39 de la mencionada ley. En la presente causa encontramos que la circunstancias son las mismas que en el fallo comentado a instancias del apelante, es decir el hecho infractor es la

utilización de un comprobante vencido, cuya autorización de impresión, cabe decirlo, fue dada en su momento por el órgano fiscal, por lo que encontramos que corresponde, tratándose del incumplimiento de un deber formal, aplicar la calificación comentada, artículo 39 .

“... Así las cosas, es que modificare la calificación y teniendo en cuenta la magnitud de la infracción, las circunstancias obrantes en autos falta de antecedentes en autos y la falta de antecedentes del apelante, es que mantendré la multa reduciendola al mínimo legal...”.

Es de desear que la jurisprudencia futura, convalide los acertados decisorios, aquí glosados.

Condonación Decreto 93/2000

El artículo 5º del decreto 93/2000 estableció con carácter general la exención: a) de las multas y demás sanciones, que no se encontraren firmes.

Finalmente, el tercer párrafo del artículo 7 del citado decreto, dispone que cuando el deber formal transgredido fuese por su naturaleza, insusceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedara condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31/10/1999, inclusive.

Quiere decir, que tratándose de una infracción del artículo 40, cometida antes de esa fecha, que no pudiera subsanarse con posterioridad y no estando firme, esta quedaría condonada, a tenor de la normativa expuesta.

A esta altura de la exposición, nos preguntamos el motivo de traer aquí, a colación un asunto tan sencillo.

El motivo es que el Fisco a través de uno de sus departamentos legales ha planteado recientemente, para el goce del beneficio en la circunstancia descrita, un problema interpretativo de posibles consecuencias, de prosperar su criterio.

Aquí encontramos una contradicción, en la pluma del Fisco se habla de la existencia de deuda líquida y exigible por el periodo entre el 1/11/1999 y el 31/5/2000, de donde, a su juicio, habría de considerarse a la contribuyente

excluida del régimen de consolidación de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones, establecidos por el Decreto 93/00.

Se menciona el decreto 411/2000 (B.O. 23/5/00), quedan excluidos de la totalidad de los beneficios previstos en dicha norma y en su asimilar N 194 d fecha 3/3/2000, complementario y modificatorio del primero.

Aquí el Fisco estaría apartándose de la más sana hermenéutica, al remontarse a requisitos solamente necesarios para adherir a Régimen de Tributos y de Recursos de la Seguridad Social, en el título I del Decreto 93/00 (B.O. 27/1/00), donde se halla su artículo 4, reglamentado por el artículo 5 de la Resolución General (AFIP) 793/00.

En este caso se liberarían sanciones derivadas exclusivamente del cumplimiento del pago de deudas, reducción de intereses etc., y supeditados indudablemente a la exigencia del artículo 4, citado ut supra, que habilita su consolidación.

Se contradice la esencia de la Resolución General 793/00, allí se habla de requisitos para adherir, consolidar y acogerse al régimen que reglamenta.

En el caso de la infracción citada, esta queda liberada por la mera publicación del decreto 93/00, al encontrarse allí cumplidos los presupuestos fácticos que la norma instituye, sin ninguna otra exigencia.

No es necesario adherir, ni consolidar nada, mucho menos producir ningún acogimiento.

Quiere decir que no hubo que hacer nada, ni tampoco era posible, para acceder al beneficio.

Su pleno goce no estaría enervado por deuda líquida alguna, sin quebrantar el principio del carácter general de la exención que consagra el espíritu y la letra y el espíritu de la norma en análisis.

Solamente prevalece el hecho del artículo 7 (tercer párrafo) y la circunstancia de no encontrarse firme.

El artículo 3 del decreto hace una exclusión subjetiva de los beneficios del régimen y el artículo 4 supedita el acogimiento al pago de obligaciones vencidas entre el 11/11/99 y la fecha que a tal efecto disponga la A.F.I.P. .

Es indudable que lo expuesto aquí no es requisito, en este caso para el contribuyente, que esta eximido con carácter general de una obligación que a la fecha del acogimiento no debe cumplir, es decir no tiene plazo para tal

evento, pues como dijimos no puede, ni debe hacer nada para acceder al beneficio.

Operar en contrario seria supeditar el derecho conferido por la norma al configurarse los presupuestos legales emanados de la estricta letra del decreto 93/00, a exigencias de tipo particular ajenas a la intención y a la filosofía de esta normativa para tal condonación.

Se vulneraran además con el consiguiente perjuicio patrimonial, derechos tutelados por la Constitución Nacional (V.G. equidad, irretroactividad), adquiridos con anterioridad al mero dictado del Decreto 93/00 y la existencia de los parámetros allí consignados.

Sin embargo otro ha sido el criterio utilizado por otra dependencia de la A.F.I.P-D.G.I.

Será la justicia quien en definitiva será quien debe decidir, ya lo ha hecho con anterioridad en el sentido precedente.

Es menester señalar otros fallos, entre ellos el del 14/3/2000, repetido para esta situación en casi todas las instancia judiciales de sanciones del artículo 40 pendientes, en el cual destaca la acertada exégesis que de las normas mencionadas hace el juez federal de Primera Instancia de Azul, Pcia. de Buenos Aires, previa revocación de la Resolución de multa y clausura en la causa

“ De Vicenzi, Silvio Hernán s/ Inf. ART.40 Ley 11.683- Olavarria.”

Dijo el magistrado “ ...Considerando...El dictado por parte del Poder Ejecutivo Nacional conforme las facultades conferidas por el artículo 113 de la Ley 11.683 del Decreto nº93 de fecha 25/1/00 y publicado en el B.O. con fecha 27/1/00”.

“Que en el mismo se establece un régimen de consolidación de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones, por las obligaciones vencidas o infracciones cometidas al 31 de octubre de 1999 inclusive, con la relación a los contribuyentes y/o responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya recaudación se encuentra a cargo de al Administración Federal de Ingresos Públicos, así como los sujetos comprendidos en el Régimen simplificado para pequeños contribuyentes”.

Que dicho decreto en su Título II rotulado –Exención de Intereses, Multas y Sanciones-, en su artículo 5 preceptúa: “ se establece, con alcance general la exención: inciso a) De las multas y demás sanciones, que no se encontraren firmes...”.

Se agrega en el artículo 7 “El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de octubre de 1999 inclusive, que no se encontraren firmes, operara cuando con anterioridad a la fecha de acogimiento que disponga la A.F.I.P., se halla cumplido o se cumpla la respectiva obligación”.

“De existir sustanciación de sumario administrativo previsto en el artículo 70 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el citado beneficio operara cuando a la fecha para el acogimiento, se encuentre subsanado el acto u omisión atribuidos”.

“Cuando el deber formal transgredido fuese, por su naturaleza, insuceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedo condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de octubre inclusive”

“Las multas demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales vencidas y cumplidas al 31 de octubre de 1999 inclusive, quedaran condonadas de puro derecho siempre que se encontraren firmes”.

“Ahora bien el beneficio de exención o liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales previstas en el decreto de mención resultan de aplicación en la presente causa, toda vez que las infracciones formales se encuentran legisladas con su respectiva sanción en los artículos 38,39 y 40 de la ley 11683, este ultimo como tipo legal quebrantado por el contribuyente conforme resolución administrativa de la AFIP, región Bahía Blanca N° 135/99 de fecha 20/9/99”.

“Si bien el decreto no menciona específicamente la sanción clausura, entendemos que procede su exención por ser la misma una de las “demás sanciones” legisladas en forma expresa por la ley 11683 texto ordenado por decreto 821/98 y además, por resultar una sanción penal indivisible con la de multa, prevista en el tipo penal tributario reprochado al contribuyente”.

“por lo expuesto, somos de la opinión de que en la presente causa resulta lo normado por el párrafo tercero del artículo 7° del decreto de mención y que

hemos transcrito up supra, ello en razón de que el deber formal que habría transgredido el contribuyente y que ha sido objeto de sanción es por su naturaleza insuceptible de ser cumplido por este con posterioridad a su comisión”.

“A su vez se destaca que la infracción que dio origen a estas actuaciones habría sido cometida por el contribuyente con anterioridad al 31 de octubre de 1999, que la sanción administrativa no se encuentra firme toda vez que la misma ha sido recurrida en esta instancia, lo que permite aplicar condonación de oficio establecida en el decreto del PEN N° 93/00.

En igual sentido se ha expedido este Juzgado y secretaría actuante en la causa N°1459 caratulada

“Wagner, Alicia Rosa s/ infracción artículo 40 ley 11683 (t.o. 1998)- Olabarría”,

entre otras y así también se ha expresado en:

“ Excelentísima Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, en causa caratulada “Zamorano, Mirta s/ apelación Clausura- Reg. Int. 2621 de fecha 29/2/00”.

En el mismo criterio y resolución cabe citar el caso

“Bahía S.A.” Justicia Federal San Juan N° 2- 3/4/2000”

Capítulo IV

Normas de control de la AFIP

Con fecha 24/2/2000, la Dirección General Impositiva produce la Instrucción General (DGI) 3/00, la cual “a raíz de diversas inquietudes manifestadas por dependencias del área operativa” procede a sustituir la IG 1/97 (emitida luego de diversas alternativas legales desfavorables) fijando lo que se llama “pautas de acción en la aplicación de la sanción prevista en el artículo 40 de la ley 11.683 (t.o. y sus modificaciones) .

En esa enumeración taxativa de causales al efecto citado ut supra, incorpora especialmente en su apartado c) del punto 1) a la “emisión de facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios sin cumplimiento de las formas requisitos o condiciones que establezca esta Administración (falta de emisión a través de controladores fiscales cuando la actividad del contribuyente se encuentre comprendida en la obligación dispuesta en el Artículo 1º Resolución General 259, etc.) al respecto esta infracción constituye prima facie la causal prevista en el inc. a) del Art. 40 de la Ley 11.683 de acuerdo con la doctrina y la norma aplicable, es el órgano administrativo a quien corresponde la instrucción e impulsión del procedimiento.

A consecuencia de la impulsión de oficio, existe el principio de instrucción, en el sentido de que la obtención de pruebas o certificación o averiguación de los hechos no corresponde exclusivamente al particular, sino que también hay que hacerla de oficio. Es decir que la administración es responsable de la reunión de los elementos de juicio necesarios para decidir.

El fin principal del procedimiento administrativo es la realización del derecho como satisfacción del interés público, y el secundario, la solución de la petición del particular

“Malvestiti D. El procedimiento administrativo. Técnica Impositiva 2000; 107(2):4”

“En el mismo sentido, el control de legitimidad de los actos administrativos debe primordialmente realizarse en forma plena e integra por la misma administración, la que esta obligada a investigar de oficio y todos los medios a su alcance la verdad material”.

“ Procuración del Tesoro de la Nación, Dictámenes, 11-129 “

“Mace SRL s/Inf. Ley 11.683 Juzgado Nacional De Primera Instancia en lo Penal Económico N°1 12/4/2000”.

No trataremos aquí esta instrucción en particular exégesis pero, respecto de ella, debemos citar la acertada conclusión del Dr. Adalberto R. Dalmasio. quien dice *“:El dictado de la instrucción General 3/00, particularmente lo dispuesto en su inciso c), representa una involución respecto de las anteriores instrucciones generales, (no mencionaban los controladores fiscales) porque a partir de su vigencia cualquier incumplimiento de las formas, requisitos o condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, en materia de emisión de facturas o comprobantes equivalentes, podría dar origen a que el contribuyente resulte alcanzado por las sanciones de multa y clausura previstas en la ley de procedimiento tributario”.*

“Dalmasio A. Practica y Actividad Tributaria. Doctrina Tributaria.2000;V(321):126 “.

Alude también a la necesidad de mejorar la actual redacción de la citada instrucción, a efectos de definir con mayor precisión las infracciones sancionables.

Doctrina Jurisprudencial

a-Controladores fiscales: La Corte confirma la pena de clausura

Introducción:

Resumen de los hechos

Llegan las presentes actuaciones luego que la Cámara de Salta confirma lo resuelto por el a quo en cuanto había revocado la sanción de \$1500 y clausura por cinco días impuesta a Luis Dino Povolo, a raíz de haber verificado la A.F.I.P. que emitió comprobantes por sus ventas en forma manual y no utilizando controlador fiscal, tal como ordenan las res. general 4104 y 259.

Si bien el contribuyente sostuvo entre sus argumentos, que la obligación de utilizar dicho equipamiento viola derechos amparados por los artículos 14, 17 y 28 de la Carta Magna, como asimismo viola la capacidad económica del contribuyente, ella fueron meras alegaciones sin que haya aportado ningún elemento probatorio concreto.

Esta situación llevo al Procurador a considerar esos agravios meramente conjeturales.

El infractor no señalo, en ningún momento, el monto de sus ingresos ni apporto pruebas tendientes a ilustrar a los jueces de la causa, siquiera con manera indiciaria que no cuenta con los medios suficientes para munirse del aparato y cumplir con la reglamentación impuesta, extremo que podría haber demostrado la violación a su derecho de propiedad y tornaría irrazonable las resoluciones generales 4104 y 259.

El Fisco alega que la sentencia apelada en autos realiza una desviada inteligencia de las normas federales aplicables (artículo 40, inc. a) Ley 11.683 y resoluciones generales 4104 y 259), lo cual tiñe la decisión de arbitrariedad. Que se contradice la valoración realizada por la AFIP en cuanto a la exigencia de los métodos de facturación, pues solo en determinadas condiciones, que no se reúnen en autos, esta permitido emitir los comprobantes en forma manual.

Además sostiene el organismo que las resoluciones generales 4104 y 259 gozan de presunción de legitimidad y su razonabilidad no ha sido debidamente cuestionada ni demostrada por el infractor.

Aduce, en ultimo lugar, que para configurar la infracción discutida no se requiere probar perjuicio alguno al bien jurídico tutelado.

b-Sentencia

El Procurador Nicolás Eduardo Becerra realiza un pormenorizado análisis de las facultades de verificación y fiscalización por parte del organismo recaudador. De entre sus considerandos señalamos que:

La resolución general 4104 tuvo por objeto sustituir el régimen 3419 por uno más exigente y confiable, que no solamente regula la forma, modalidades requisitos e información necesaria que ha de volcarse en cada comprobante, para dar noticia cabal de los requeridos circuitos económicos y de la realización de los distintos hechos imponibles, sino también- en virtud de los adelantos técnicos de la computación-, facilita y agiliza en forma relevante las tareas dirigidas a fiscalizar la situación de los responsables, pues permite obtener datos fidedignos y su tratamiento informativo inmediato por parte de los funcionarios del fisco.

Ello no implica la indefectible aplicación de una sanción por el solo hecho de comprobarse un incumplimiento objetivo, pues cada caso deberá decidirse según las peculiaridades que ofrezca, las defensas y las pruebas que a su respecto pueda producir el inculpado, y en consideración a las causales de exención de la sanción si estas cupieren.

Los planteos del infractor, enderezados a la impugnación de inconstitucionalidad, configuran meras alegaciones sobre supuesta violación de su derecho de trabajar, de propiedad y de capacidad económica, producida mediante una reglamentación que tilda de irrazonable, pero sin que haya aportado al sub examine elemento probatorio concreto alguno sobre tales extremos razón por la cual resultan- en la mejor hipótesis- agravios meramente conjeturales.

c- Doctrina jurisprudencial emergente de la presente causa

Se deduce de lo expuesto que si un obligado a emitir facturas mediante el controlador fiscal lo hace en forma manual, sin que reúnan las circunstancias de excepción que prevé la norma, habrá emitido un instrumento que no se ajusta a los requisitos exigidos por el Fisco con fundamento en la Ley de rito fiscal y, por ende, no resultara valido.

La emisión de otro tipo de comprobantes diversos de los exigidos... puede subsanar la comisión de la infracción de que se trata, habida cuenta que obviar o prescindir de tal extremo importaría lisa y llanamente desbaratar el sistema infraccional creado por el legislador, a la vez que no se compadece con la naturaleza formal de ilícito examinado.

d-Normativa aplicada en autos

Artículo 40 de la ley 11.683

El artículo que analizamos fue modificado, reemplazándolo totalmente, por la ley 24.765 (B.O. 13/1/97), normativa que fue conocida como la “ley de clausura”. Si bien la legislación dictada abarco una serie de modificaciones en la ley de rito, el aspecto dominante fue las nuevas hipótesis delictuales previstas para la pena de clausura.

Las voces de la doctrina se alzaron contra tal desmesurada punición.

Jose Edelman manifestaba que la Ley 24.765 al implementar la clausura comete el error de no utilizar la herramienta adecuada. Para erradicar la evasión se obstaculiza la fuente de actividades, tareas, operaciones, tec. que serán materia imposible, para poder recaudar impuestos (ingresos brutos, IVA, ganancias).

“Malvestiti D. La nueva clausura preventiva en sus expresiones legales, de legitimidad, procesales y de justicia. Régimen ilegítimo de clausuras. Ley 24.765” Ley 24.765. Periódico Económico Tributario 1997 julio 25; Secc3:8(3)”

Sin embargo el fisco que por aquel entonces, aseguraba que su imposición sería analizada según la conducta desplegada por el contribuyente respetando la razonabilidad de la nueva norma dictada (instrucción general 1/97). Nada de eso sucedió, es mas, rara vez el organismo aplico los mínimos establecidos por la norma. Todo lo contrario, hasta se observa una rara coincidencia, parecería que los montos de la sanción tienen relación directa con la capacidad contributiva detentada por el contribuyente.

En lo que atañe a la resolución general 4104 (B.O. 23/1/96, texto sustituido por la resolución general 259 del B.O. 23/11/98), sus intenciones quedan

expuestas, claramente en el artículo 1º al establecer que los contribuyentes y responsables que desarrollen las actividades o realicen

las operaciones que determine la Administración Federal, quedan obligados a utilizar únicamente el equipamiento electrónico denominado Controlador Fiscal, para emitir comprobantes fiscales (facturas, tickets, facturas, tickets, notas de ventas, notas de débito o comprobantes equivalentes) y demás documentos. La citada obligación deberá ser cumplida por quienes efectúen ventas, locaciones y/o prestaciones de servicios masivas a consumidores finales.

La redacción del artículo 2º de la norma analizada genero, con la anuencia del Fisco, un Mercado Oligopolico para la venta de equipos. La obligación de su utilización se cumpliría, únicamente, con equipamientos homologados mediante Resolución General y vendidos por empresas inscriptas en el “Registro de Proveedores Autorizados de Controladores Fiscales” es decir, empresas proveedoras autorizadas por el organismo recaudador.

Pero, a medida que avanza en la lectura de la resolución general 4104 (y sus modificaciones), observamos situaciones insensatas tales como las descritas por el artículo 9º, de carácter excepcional, cuando los comprobantes respaldatorios de las operaciones realizadas sean emitidos a responsables inscriptos en el I.V.A., no inscriptos, exentos, o ventas mayores a \$5.000, y esas operaciones superen la cantidad de ciento veinte (\$120), en el curso de cada semestre calendario, considerándose para ello todos los comprobantes emitidos en la casa central o matriz con sucursales, locales, agencias o puntos de venta, según el caso. Rebasado dicho limite, deberá utilizarse la denominada impresora fiscal que, por supuesto, supera ampliamente los valores monetarios del denominado controlador fiscal.

Nos preguntamos como y porque nace el controlador fiscal, también con que intenciones se previo su implementación. Citemos un reportaje que le realizara a Jorge Sandullo en el Periodico Tributario.

“Sandullo J. Conversando con el afable Jorge Sandullo. Periódico Económico Tributario 1995 setiembre 1;secc 4:8 (col.3)”.

Este al respecto del equipamiento manifestó que: *“Los controladores fiscales fueron una idea del Dr. Cossio cuando retorno de un viaje que se hizo a Chile, allí los vio funcionar aunque en forma muy incipiente. Yo era en ese momento asesor y al regresar me comento que colocando una plaqueta en las cajas registradores estas podían ser controladas...Día a día me fui interesando mas sobre el particular, forme un equipo con la gente de la D.G.I., con ingenieros industriales, y con licenciados en sistemas. Ya con un excelente armado nos dedicamos a recoger información a nivel mundial, observando que los países mas avanzados en este sistema no se utiliza en países muy desarrollados pues ellos no necesitan implementar estos controles; en Estados Unidos por ejemplo, la “I.R.S.” se centra directamente en el sistema de computación de la empresa y le extrae los datos necesarios, a su vez, si desean realizar una auditoria lo pueden realizar vía conexión “hoss to hoss”. Nosotros no tenemos esos recurso ni tenemos un desarrollo en las comunicaciones y, que pese a ello, deben confiar en la declaración jurada del contribuyente”.*

Como verán, es el reportado quien revela la verdadera intención de la utilización del controlador fiscal. Es un ayuda para poder confiar en el contribuyente. Es una ayuda para el organismo recaudador. Es una ayuda que debe pagar el contribuyente.

e-Jurisprudencia sobre controladores fiscales

“Es mas que necesario conocer las resoluciones de los tribunales con respecto a la aplicación de sanciones penales, tales como la multa y la clausura, por la no-utilización de este oneroso equipamiento. Debemos recordarlo ya que la C.S.J.N. no lo hizo”

“Asociación de comercio y la Industria de Paso de los Libres s/ amparo, Justicia Federal de Corrientes, 28/9/99”

“La eventual o inminente violación a los derechos constitucionales de trabajar y ejercer la industria licita y el derecho de propiedad, posee, sin lugar a dudas, incidencia colectiva puesto que afecta a un a vasto sector de la

población que se desempeña en relación de dependencia de los comerciantes sosteniendo económicamente sus hogares gracias a ese trabajo.

Los jueces no solo pueden sino que deben, en su calidad de agentes creados por la Constitución para tal fin, ejercer el control de constitucionalidad dentro del amparo, sobre la base del principio de supremacía consagrado en el artículo 31 de la Carta Magna.

No es razonable y aparece como arbitrario que el contribuyente deba soportar, hoy en día la dura carga de instalar un controlador fiscal, cuyo costo es de miles de pesos, con el objeto de mejorar la fiscalización y la recaudación de impuestos. Es el Estado nacional, a través de sus organismos de recaudación, quien debiera proveer al comerciante contribuyente el costoso equipamiento, implementado por medio de la norma en cuestión, o implementar un sistema de amplia financiación para su adquisición.

Todo ello constituye una flagrante violación a los derechos consagrados en nuestra Constitución Nacional a trabajar y ejercer toda industria lícita (artículos 14 y 14 bis); a la propiedad (artículo 17); al principio de razonabilidad y inalterabilidad de las normas supralegales (artículos 28 y 33).

Por todo ello es que cabe calificar a la resolución general 4104 (texto sustituido por la resolución general 259/99) como inconstitucional”.

“Librería y juguetería Todo S.R.L., Juzgado Nacional Penal Económico N° 3, 15/3/99”

“...debe destacarse que, aun cuando se hubiese verificado la infracción que se le imputara, la misma es meramente formal, ya que , habiendo quedando acabadamente demostrado que el recurrente emite facturas o comprobantes equivalentes por las operaciones de venta que realiza y atento a que la imputación efectuada es el incumplimiento de un deber formal tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella haga el apelante, la misma- como así también la sanción aplicar- debió ser encuadrada dentro de los dispuesto por el artículo 39 de la ley 21.683”

“Gisela Lorena Haering s/ infracción ley 11.683”, Tribunal Criminal y Correccional Federal N° 1, Morón, 7/6/99”

“El bien jurídico protegido por la norma que se dice infringir no ha sido vulnerado, toda vez que la posibilidad de fiscalizar la actividad impositiva del comercio imputado era cierta y posible conforme al sin número de pruebas agregadas y enunciadas.”

“Nielawcki y Hno. S.R.L. s/ infracción ley 11.683” Juzgado en lo Penal Económico Nº 3, 5/7/01”

“Objetivamente estaría acreditada la falta de emisión de comprobantes mediante controlador fiscal, sin embargo la registración en debida forma de los mentados comprobantes descarta el aspecto subjetivo de la conducta imputada, aspecto imprescindible para que el tipo previsto por el artículo 40 de la Ley 11.683 se configure, atento a la naturaleza de la sanción de tipo penal que prevé.

Aplicar la sanción de clausura con un mínimo de tres días, y además una sanción de multa para la falta imputada, no solo resulta totalmente desproporcionada, si no que, además, consagra el principio de las formas por las formas mismas, algo que no encuentra sustento en nuestro sistema jurídico.

Si nos abrazamos a un formalismo exagerado, seguramente llegaríamos a la lógica consecuencia de encontrar infracciones por todos lados, las que serian severamente penadas, cuando en realidad no todas ellas implicarían un perjuicio concreto o el peligro de producirlo al bien jurídico tutelado por la norma.

Este juez no pone en duda la importancia de la recaudación, y la necesidad de otorgar a los organismos encargados de llevarla a cabo, las herramientas necesarias para ello, pero eso no significa, que en aras de lograrlo se avasallen derechos constitucionalmente protegidos, como es –por ejemplo- el de trabajar (artículo 14, C.N.)”.

“Batisti de Molinero, Maria Belén”, Cámara Federal de Apelaciones de Río Cuarto Córdoba, 19/09/00”

“Si se tiene en cuenta el bien jurídico protegido por la disposición normativa, este no se ha visto afectado sustancialmente, toda vez que lo que

tutela el artículo 40 de la Ley 11.683 es la facultad de verificación y fiscalización de la administración, es decir aquel deber de colaboración que posee el contribuyente para con el ente recaudador, a efectos de que el mismo pueda verificar el fiel cumplimiento de su misión recaudadora, pero para que tal conducta sea ilícita debe, por lo menos, haberse puesto en peligro el mentado bien jurídico, circunstancia que en el caso no ha ocurrido, en virtud de que la recurrente de autos emitió “facturas, tickets”, etc. , con lo cual el bien jurídico protegido por la norma que se dice infringir no habría sido vulnerado, ya que la posibilidad de fiscalizar la actividad impositiva del comercio imputado resultaría cierta y posible.

La admisión de la falta imputada podría serlo solo respecto de la objetividad de la infracción achacada, pero nunca de subjetividad de la misma en función de que el hecho de no emitir facturas o documentos equivalentes mediante el instrumento conocido como “controlador fiscal” se ve plenamente cubierto por la emisión de comprobantes que cumplen con los requisitos contemplados en las distintas resoluciones reglamentarias que dicto, al efecto, el organismo fiscal”.

f-Conclusiones

Si bien ambas Cámaras venían sosteniendo la aplicación de multa y clausura por falta de controlador fiscal, no sucedía lo mismo en el resto de los tribunales que debían resolver el tema. La justicia Federal en el interior del país, así como varios juzgados de la Capital Federal, consideraban que la pena aplicable era la prevista por el artículo 39 de la ley procedimental, siempre y cuando el organismo recaudador verificara que el contribuyente facturaba acorde a las previsiones de la resolución general 3419.

En lo personal compartimos la postura doctrinaria que entiende que el controlador fiscal no combate, ni combatirá la evasión fiscal.

Pareciera que nadie entendió que cuando el comerciante desea omitir la factura, simplemente no la emite.

Con o sin controlador fiscal quien no desea emitir no emite.

El controlador fiscal no garantiza que el contribuyente abandonara la practica de la falta de emisión.

Por supuesto que la tendencia de controlador fiscal facilitar la de tarea de inspección. Pero esa facilidad, nos preguntamos, la debe pagar el contribuyente.

El contribuyente tiene como única obligación, la obligación tributaria, que consiste en dar suma de dinero cuando realiza el hecho imponible. Los demás son meros deberes de colaboración que no pueden imponer obligaciones de dar sumas de dinero.

No debería trasladársele mas costos al contribuyente para facilitar la tarea del Fisco.

Capítulo V

Monotributistas

La Instrucción General 3/00 citada en el capítulo anterior contiene también precisiones respecto de los monotributistas en relación con la exhibición por parte de la placa indicativa de su condición y categoría y de la constancia de pago correspondiente al último mes vencido. Recordemos que la Ley 24.977 estableció un régimen integrado por el Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado y cotizaciones del sistema previsional para determinados sujetos en función de parámetros y actividades establecidas en ella.

En su capítulo XI el legislador ha establecido el régimen sancionatorio que, complementado con la Ley 11.683, regula las sanciones aplicables a los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (en adelante RSPC) en caso de inconductas fiscales.

Es propósito centrar la atención en lo dispuesto por el punto II, inciso b), artículo 22 de la mencionada norma el cual transcribimos: *“...II No exhibieren en el lugar visible que determine la reglamentación la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente en la que conste la categoría en la cual se encuentra inscripto o la constancia de pago del Régimen Simplificado correspondiente al último mes...”*.

El artículo 21 de la Ley mencionada establece la obligación de los sujetos adheridos al RSPC de exhibir en sus establecimientos, en lugar visible al público, los siguientes elementos a) la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente donde conste la categoría en la que se encuentra inscripto, y b) comprobante de pago perteneciente al último mes del RSPC.

Con fecha 29 de julio de 1998, el Poder Ejecutivo a través del decreto 885 reglamento la ley 24.977 disponiendo en su artículo 26 *“... la exhibición de la placa indicativa y el comprobante de pago a que alude el punto II del inciso b) del artículo 22 del Anexo de la ley, se consideran inseparables a efectos de dar cumplimiento en el artículo 40 de la Ley 11.683(t.o. 1998)...”*. Sigue diciendo el artículo reglamentario *“... la constancia de pago a que hace referencia el indicado punto II es la correspondiente a la categoría a la cual el pequeño*

contribuyente debe estar categorizado, por lo que la constancia de pago de otra categoría incumple el aludido deber de exhibición...”.

A través de la Ley 25.239 (modif. de la Ley 24.977). Se incorpora a continuación del artículo 22 por medio del cual, se establecen multas aplicables ante la falta de ingreso de las cuotas mensuales del impuesto integrado (RSPC), la reducción de las mismas acorde con el plazo en que el contribuyente ingrese las cuotas vencidas, el procedimiento aplicable para la sustanciación del sumario, y el recurso aplicable que podrán interponer los pequeños contribuyentes otorgándole al mismo efecto devolutivo.

Ahora, debemos analizar algunas cuestiones que han generado contradicciones tanto por la interpretación por la parte de la AFIP, como por el órgano jurisdiccional, que, en el caso de la clausura, ya ha sido resuelto por la CSJN como analizaremos mas adelante.

a- Cuestiones de fondo

Entendemos que la clausura solo debe ser aplicada en aquellas inconductas que conlleven un peligro concreto sobre el bien jurídico tutelado y no una mera infracción formal como ha ocurrido en determinados casos en que el contribuyente ha omitido exhibir el ultimo pago de la cuota correspondiente a su categoría dentro del RSPC, aun cuando dicha obligación material haya sido cumplimentada en tiempo y forma.

Establecido el carácter penal de la sanción de clausura como expresamos en el comienzo, entendemos que esta no debería ser aplicada por la simple omisión, ya que la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) establece en su artículo 39 un régimen represivo para aquellas obligaciones formales. Tampoco creemos que sea aplicable a aquellos casos en que el contribuyente haya omitido ingresar la cuota correspondiente a su categoría, sea esta la del ultimo mes calendario o correspondiente a meses anteriores. Compartimos lo que ha expresado la doctrina en que, la no exhibición de la constancia de pago normalmente responderá a la falta de pago. Hasta ahora, la mera falta de pago nunca fue considerada infracción porque tener deudas no se considero punible desde la Asamblea de 1813. En este orden de ideas, aceptar la pretensión del Órgano recaudatorio de sancionar con multa y clausura la falta de concurrencia

en la exhibición de la placa indicativa de la condición de pequeño contribuyente y el pago del último mes constituiría cuanto menos, un arbitrio fiscal.

Debemos mencionar aquí que el artículo 21 de la Ley 24.977 establece una obligación tributaria formal que deberán cumplir los sujetos adheridos al RSPC, la cual es la exhibición en forma concurrente de la placa indicativa de su condición “o” el último pago de la cuota correspondiente al último mes. Como se desprende de la lectura del artículo citado, el legislador a través de la conjunción “o” ha desechado la concurrencia de los dos elementos para configurar la conducta fiscal de los sujetos adheridos al RSPC.

Es importante recordar que el proyecto original no empleaba la conjunción disyuntiva “o” sino que decía “no” se exhibiere en lugar visible que determine la reglamentación la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente en la que conste la categoría en la cual se encuentre inscripto y la constancia de pago del régimen Simplificado correspondiente al último mes. Sobre el particular el Senador José Manuel de La Sota presenta su disidencia diciendo: *“Recordamos que cuando fue causal de clausura la no exhibición de los formularios en donde se informaba las facturas en uso (446) las misma DGI interpreto que tal incumplimiento sería sancionado con multa formal, y nunca con clausura. Además parece oportuno recordar que, en función de la jurisprudencia, estos hechos que no ponen en peligro la recaudación no son merecedores de una sanción tan grave como es la clausura...”*. En el mismo sentido, manifestó en el debate en la Cámara que el proyecto, especialmente en el régimen sancionatorio se discrimina al pequeño contribuyente de los demás sujetos, ya que *“... será causal de clausura (...) la no-exhibición en lugar visible por parte del contribuyente del monotributo de la constancia de pago del último mes del impuesto. Puede ocurrir que el local del contribuyente sea clausurado por no exhibir la constancia de pago debido a que no lo haya hecho en termino porque, por ejemplo, no tenia dinero para hacerlo o porque un mes se haya olvidado de exhibir el ultimo comprobante, aun teniéndolo pago...”*.

Por su parte el Senador Cantarero, en la misma sesión, manifestó que el artículo bajo análisis es *“... un fiel reflejo de la inspiración pro fisco...”* calificando al requerimiento recurrente establecido en el apartado II, inc. b) como de *“... irrazonabilidad...”*.

Queda claramente demostrado que la intención del legislador, tal como surge de la actual redacción del apartado II, inc. b) de la Ley 24.977, imbuido de la razonabilidad que debe tener todo régimen sancionatorio, ha introducido una conjunción disyuntiva a efectos de que el pequeño contribuyente exhiba uno de los dos elementos y no los dos en forma concurrente.

Contraria posición a la intención del legislador ha mantenido el órgano fiscal y parte de la jurisprudencia. Por su parte, el Fisco Nacional ha sostenido que existe una relación unívoca entre lo normado por el artículo 21 y lo dispuesto por el apartado II inc. b) del artículo 22. Entiende que la disyuntiva en el texto de la norma legal está referida a la no-exhibición de uno u otro de dichos elementos. Concluye en sus argumentos que el propio artículo 26 del Decreto 885 establece la concurrencia de ambos elementos en una clara invasión legislativa por el Poder Ejecutivo. Con respecto a la inconstitucionalidad contenida en la obligación de exhibir la constancia de pago del último mes, el fisco ha entendido, que en este tipo de infracciones, no se encuentra cuestionada la prohibición de prisión por deudas, siendo punible la falta de exhibición de tal constancia referida al último mes vencido.

Son interesantes los argumentos expuestos por el Dr. Repetto, quien, en disidencia de lo expuesto por el Dr. Hendler en la misma causa, entiende que *“no es aplicable a este tipo de infracciones formales un régimen sancionatorio más benigno como el dispuesto en el artículo incorporado a continuación del artículo 22 de la ley 24.977. Por el contrario, si el infractor reconoció la falta de exhibición de cualquiera de los dos elementos, se encuentra punible de las sanciones de multa y clausura”*.

En sentido contrario, el Dr. Pizzatelli en su voto en diferentes causas ha expresado: *“...Se ha tenido por probado solo un extremo de la infracción descrita en el artículo parcialmente citado, en referencia al punto II inc. b), artículo 22 de la Ley 24.977, pues no se advierte que el contribuyente, en oportunidad de efectuarse la inspección fiscal en su comercio, haya carecido, además del comprobante de pago del impuesto integrado, de la placa identificativa de su condición de pequeño contribuyente, exhibida en forma pública. En este sentido, mediante la conjunción o, que el legislador incluyó en el artículo 22, inc. b) punto II de la Ley 24.977, se indica que únicamente puede tenerse acreditada la existencia de la infracción cuando no se exhibe ni el*

comprobante de pago del mes correspondiente ni la placa de identificación tributaria...”. Con respecto al artículo 26 del decreto Reglamentario sigue diciendo: ...No es aplicable lo dispuesto en el Artículo 26 del Decreto 885/98 del Poder Ejecutivo, en cuanto se dispone que la falta de exhibición de cualquiera de estos elementos trae aparejada la consumación de la infracción prevista en el Artículo 40 de la Ley 11.683, pues el contenido de aquella norma implica una ampliación indebida en una materia sancionatoria que ha sido reservada al poder legislativo...”.

La Corte Suprema De Justicia De La Nación dio fin a uno de los problemas planteados

De la precedente exposición, a pesar que de la lectura del diario de sesiones surge claramente cual fue la verdadera intención del legislador, surgieron diferentes contradicciones no solo en el ámbito administrativo sino también dentro del ámbito judicial.

En cuanto al criterio de la AFIP, este organismo interpuso un remedio federal ante la confirmación de la sentencia del inferior por parte de la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná en la causa “Toso, Gabriel Armando”, cuya resolución administrativa impuso sanción de multa por \$300 y clausura por tres días.

Es interesante el dictamen del Procurador general, quien sostiene que la conjunción disyuntiva “o” “...es clara...” y *que bastara la omisión de mostrar uno de los elementos para que sea aplicable la sanción de multa y clausura*”. Manifiesta que “... hay que recordar que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador(...), y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley...” recordemos que el proyecto original establecía la concurrencia de los dos elementos, y que después del debate parlamentario en la Honorable Cámara de Senadores, se reemplazo la conjunción “y” por la conjunción disyuntiva “o”-.

No admite la inconstitucionalidad del artículo 26 del decreto Reglamentario entendiendo que, en la inteligencia planteada, dicha norma constituye simplemente la reiteración de una obligación establecida en la Ley, es decir, la condición concurrente de exhibición.

Centra su análisis en el periodo correspondiente al ultimo pago del mes, manifestando que el legislador se ha referido al ultimo mes pagado, y ausencia del ultimo mes vencido, ya que la falta de pago de las cuotas se encuentra reprimido por el articulo agregado a continuación del articulo 22 de la ley 24.977, entendiendo que existió interés en el legislador en castigar la mora en el ingreso de las mismas. Entender (en función de lo dispuesto en el Artículo 19 de la Resolución General- AFIP- D.G.I. 619) que el comprobante a exhibir juntamente con la placa indicativa, el comprobante correspondiente al último mes vencido es cuanto menos una deformación de los principios constitucionales.

Expuestos los argumentos del Procurador General para ser admisible el recurso extraordinario, la Corte Suprema de justicia de la nación en su considerando 6º declara que *“... cabe concluir que el punto II, del inc. b) del articulo 22, de la Ley 24.977 requiere para que exista infracción que se omita tanto la placa indicativa de la condición de pequeño contribuyente (...) como la constancia del régimen de pago simplificado correspondiente al último mes. En efecto el empleo de la conjunción disyuntiva “o’ entre ambos términos determina que la exhibición de cualquiera de tales documentos excluye a la conducta de la figura descripta por la norma...”*.

Concordante con la doctrina sentada en la causa “Lapiduz” que transcribimos a continuación:

a-PARTES:

LAPIDUZ, ENRIQUE c/ D.G.I. s/ ACCIÓN DE AMPARO

TRIBUNAL:

Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS)

FECHA DE SENTENCIA:1998/04/28

Considerando:

1) Que la sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Rosario -al confirmar la sentencia de la anterior instancia- admitió la demanda de amparo y, en consecuencia, ordenó que el ente fiscal se abstuviese de clausurar el local comercial de la actora hasta tanto fuese debatida y resuelta,

con sentencia judicial firme, la procedencia de dicha sanción que fue aplicada por la Dirección General Impositiva con sustento en el artículo 44 de la ley 11.683 (t.o. en 1978.). Para así decidir, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 10 y 11 de la ley 24.765 -modificatorios de la citada ley 11.683- en tanto disponen la ejecución sin otra sustanciación de la sanción aplicada por la autoridad administrativa, y el otorgamiento al solo efecto devolutivo del recurso de apelación interpuesto ante el órgano judicial correspondiente.

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

3) Que, sobre la base de tal razonamiento, entendió que era de aplicación la doctrina establecida por este Tribunal en el caso "Dumit" (Fallos 284:150), con arreglo a la cual "no cabe hablar de 'juicio' -y en particular de aquel que el artículo 18 de la Constitución Nacional exige como requisito que legitime una condena- si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de 'juicio previo' si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma". Por lo tanto, concluyó en que las disposiciones de la ley 24.765 antes mencionadas resultan contrarias a la garantía del debido proceso establecida en la Constitución Nacional.

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

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

Por otra parte, sostiene que las infracciones a los deberes formales requeridos para asegurar la adecuada verificación, determinación o percepción de los gravámenes participan de la naturaleza de las contravenciones, y que la clausura carece de carácter penal, pues consiste en una sanción de tipo administrativo, o bien en una medida preventiva o resultante del ejercicio del poder de policía.

Asimismo alega que las normas impugnadas no vedan al particular la posibilidad de obtener el control judicial de la resolución recaída ni le impiden -de así corresponder- solicitar ulteriormente la reparación del daño causado por ella, siempre que éste fuese efectivamente demostrado.

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

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

7) Que los restantes agravios del recurrente son igualmente inatendibles ya que en razón del innegable carácter represivo que reviste la clausura prevista en el artículo 44 de la ley 11.683, los argumentos vertidos en el recurso extraordinario resultan ineficaces para desvirtuar la conclusión a la que llegó el

a quo en cuanto a la aplicación al sub examine de la doctrina establecida por esta Corte en el precedente de Fallos 284:150. Cabe recordar que el mencionado precedente trataba, precisamente, sobre la aplicación de la sanción de clausura -prevista por la ley 14.878- a la que el Tribunal calificó como una medida "de índole estrictamente penal" (considerando 7º).

Por ello, se declara improcedente el recurso extraordinario planteado por el Fisco nacional. Sin costas en atención a que no fue contestado el traslado que se confirió a fs. 122. - Julio S. Nazareno. - Eduardo Moliné O'Connor. - Augusto C. Belluscio. - Antonio Boggiano. - Adolfo R. Vázquez. - Guillermo A.F. López.- Gustavo A. Bossert.

Sostiene que interpretar que la conducta punitiva se configura con la falta de exhibición del comprobante de pago del último mes vencido sería aceptar la aplicación de sanciones de tipo penal como lo es la clausura, a situaciones de mora en el ingreso del tributo.

Finaliza el Tribunal Superior coincidiendo con el a quo que el Poder Ejecutivo, a través del Artículo 26 del Decreto 885, reglamentario de la Ley 24.977, ha "... extendido indebidamente el hecho punible en trasgresión al principio del artículo 18 de la Constitución Nacional...".

Entendemos que la corte ha resuelto una de las mayores controversias que dejaban a los responsables adheridos al RSPC en total desamparo. De esta manera el Tribunal Superior ha resuelto a mérito de lo que el legislador y no a lo que la AFIP quiere que diga.

Capítulo VI

Procedimiento

El artículo 41 de la ley indica que los hechos u omisiones sancionados por el artículo 40 de la misma “deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos”, las que desee incorporar el interesado a su prueba y a su encuadramiento legal...”.

“Con la falta de identificación del cliente, el acta carece de requisito de indicación de circunstancias relativas a los hechos u omisiones constatadas y las pruebas recabadas...” “Por la inconsistencia del acta inicial, y que por las pruebas obrantes en la causa, no se genera la nulidad decretada sino que carecen de sustento los cargos por los cuales se sanciono...”

” Novagent S.A. s/ infracción Ley 11.683, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B de 15/10/1997”.

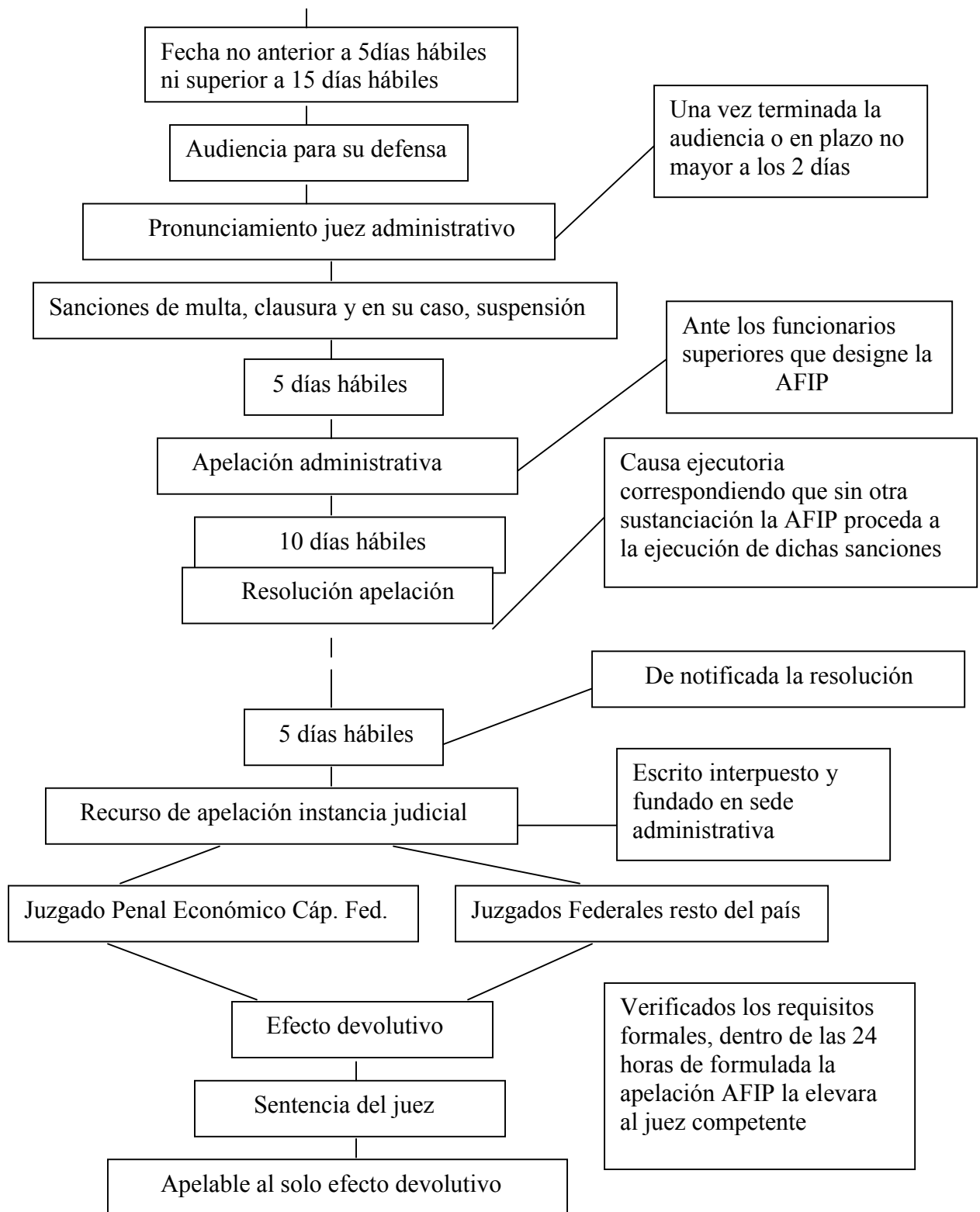
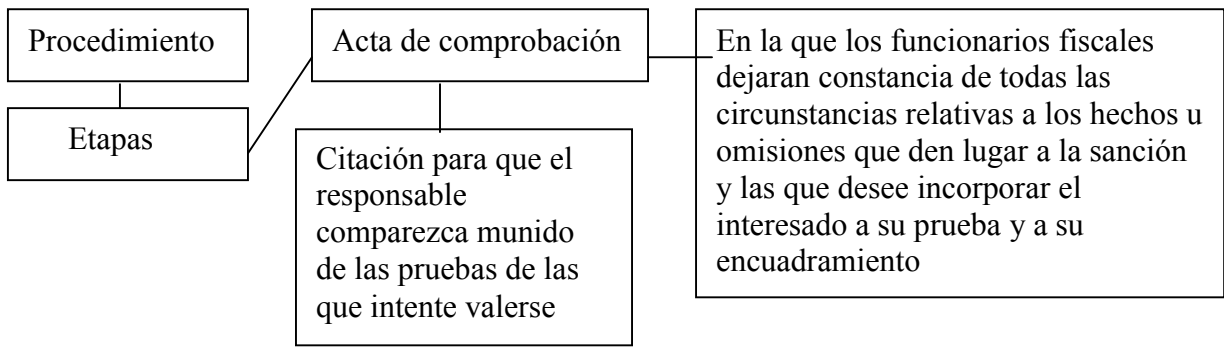
“La falta de constatación de las circunstancias relativas a la operación le resta valor probatorio al acta labrada y no se ajusta a lo expresamente establecido en la ley de procedimientos tributarios en cuanto exige que los funcionarios fiscales dejen constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones que den lugar a la multa...”

“ In Yong Yoo s/ infracción ley 11.683, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A 27/2/98”.

Continua diciendo el artículo 41, “...conteniendo además, una citación para el responsable, munido de las pruebas de que se intente valer, comparezca a una audiencia para su defensa, que se fijara para una fecha “no anterior a los cinco días ni superior a los 15 días”.

Agrega que “el acta deberá estar firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo”.

El juez administrativo se pronunciara “una vez terminada la audiencia o en plazo no mayor a los dos días”.



Naturaleza de las actas de constatación de infracciones en la jurisprudencia en general

La más moderna le niega a las actas de comprobación de infracciones el carácter de instrumentos públicos. Así, se ha dicho “...*resulta indudable que el acta de comprobación es instrumento autentico pero no un instrumento publico, en cuanto no hace plena fe, ya que el particular, en este caso el imputado, puede desvirtuar la existencia de la infracción allí mentada...De lo contrario, solo la redargución de falsedad (doctrina articulo 993 del Código Civil) seria idónea para desvirtuar la infracción que se dice allí verificado*”

“CN Civil, Sala C, “Leonetti, Alfredo c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” 13/12/1990, diario “El Derecho” del 26 de febrero de 1991, con nota de German Bidart Campos”.

Estas terminantes conclusiones de la doctrina y jurisprudencia resultan estrictamente aplicables al ámbito tributario, como veremos a continuación.

a-Acta de constatación. Valor probatorio

Introducción

El problema suscitado en torno a qué documentos deben calificarse como instrumentos públicos es arduo y antiguo.

Lo que vamos a desarrollar a continuación trata sobre la naturaleza y valor probatorio del acta de constatación que los funcionarios fiscales deben realizar, y que constituye un elemento fundamental a tener en cuenta al momento de decidir si corresponde o no imponer al contribuyente la pena de clausura tributaria.

b-El acta de constatación en las infracciones al articulo 40 de la Ley 11.683

El artículo 41 de la Ley 11.683 (IMP, 1998-B, 1621) establece que los hechos u omisiones previstos en el articulo 40 de la citada ley, deberán ser

objeto de un acta de comprobación en la que los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas al hecho, las que desee incorporar el interesado, como así también de la prueba y su encuadre legal.

Ahora bien, cuando los funcionarios actuantes dejan constancia en el acta de que visualizaron una de las infracciones del artículo 40 de la Ley 11.683, se plantea el problema acerca de si lo asentado por ellos hace plena fe por tratarse de instrumentos públicos, o si debe ser acreditado por otros medios de prueba.

El criterio sostenido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, que ejerce las funciones de Juez administrativo en estos procesos, es que las actas son instrumentos públicos, por lo que, mientras no sean redargüidas de falsedad, hacen plena fe, y es el contribuyente el que debe probar que la infracción no se cometió. Por otra parte, el Organismo recaudador afirma que estos actos gozan de la presunción de legitimidad, y que mientras no sean revocados, deben aplicarse. Algunos juzgados y fiscalías en lo Penal Económico aceptan este criterio.

En doctrina, la cuestión acerca de si todos o algunos de los actos realizados por el Estado son instrumentos públicos es de ardua discusión.

La tesis amplia, desarrollada principalmente por Spota, considera que el instrumento público es el acto otorgado por cualquier funcionario con las formas exigidas por la ley. Afirma con amplitud el concepto de oficial público, atribuyendo carácter de instrumento público a toda expresión formal escrita de la Administración.

“Cifuentes S, Lagomarsino C ,Orelle, J, Smith J y Zannoni E.Código Civil y leyes complementarias comentado, anotado y concordado.Buenos Aires:Astrea;1994”.

En cambio, la tesis restringida, principalmente desarrollada por Fiorini, afirma que no todos los documentos emitidos por el Estado son instrumentos públicos. Para que tengan este carácter, el legislador debe haber previsto expresamente la autenticidad de esos documentos como prerrogativa excepcional que se impone sobre el principio igualitario de las pruebas .

“ FIORINI B A. Acto administrativo e instrumento público. Buenos Aires : La Ley; 1993”

Los documentos públicos que no tienen este carácter, por no haber sido disciplinados por el legislador, quedan a libre disposición del Juez como cualquier otro medio de prueba.

El análisis sobre la naturaleza y valor probatorio de las actas de infracción debe realizarse a través de los principios que rigen en el orden jurídico constitucional, juntamente con los principios de la rama del Derecho a la que pertenezca el objeto de estudio y considerando al sistema jurídico como una unidad.

En primer lugar, dentro de las atribuciones del Congreso Nacional se encuentra la de dictar leyes comunes para toda la Nación sobre documentos públicos del Estado (artículo 75, inc. 12, de la Constitución Nacional)

“Corte Suprema de la Nacion, 26/7/39, L.L. 15-476, entre otros”.

Por otro lado, el artículo 14 de la Ley Fundamental estatuye el deber de reglamentar los derechos mediante leyes que no alteren los principios reconocidos por ella (artículo 28 del mismo cuerpo jurídico).

Además, debe tenerse en cuenta que el poder represivo del Estado, en un sistema republicano de gobierno (artículo 1° de la Constitución Nacional), no puede extenderse más allá de los límites legalmente previstos, vaciando de contenido las garantías constitucionales de los individuos. En efecto, esa tensión entre poder estatal y libertad individual no puede extenderse en favor del primero por actos no previstos por el legislador que es el órgano constitucionalmente previsto para limitar los derechos del segundo. Además, en caso de preverse legislativamente esta limitación, debe ser siempre dentro de un marco de razonabilidad (confr. arts. 14 y 28 del citado ordenamiento).

Por otra parte, existe el deber en un Estado de Derecho de dar certidumbre a los habitantes, más aún cuando se trata de un instrumento con severas consecuencias jurídicas (clausura y multa).

Asimismo, hay que tener en cuenta que el instrumento público nació como una necesidad de mejorar la garantía de la prueba escrita y se basa en la

eficacia probatoria que le otorga su autenticidad. Esta característica lo torna en un privilegio probatorio debido a que lo asentado en el documento hace plena fe hasta tanto no sea redargüido de falso. Su carácter privilegiado, respecto de los otros medios de prueba, obliga a estudiarlo a la luz de los principios de igualdad, reserva de ley y racionalidad de los actos de gobierno (artículos 1°, 14, 16, 19 y 28 de la Constitución Nacional).

En esas condiciones, y a igual que todo privilegio, debe ser dispuesto por una ley formal que determine expresamente las formas que deben desarrollarse para su creación y la designación de la persona que se encuentra legitimada para ejercer la función de fedatario. Tampoco puede ser establecido en forma genérica, y por su carácter excepcional, debe interpretarse restrictivamente

“ CNCom., sala A, 1/3/57, J.A. 1958-III-267; sala D, 30/5/74, L.L. 156-584; CNCiv., sala C, 13/12/73, E.D. 53-397; entre otros”.

Además, el deber de que se prevea mediante ley formal el sujeto especialmente designado para dictar dicho instrumento se funda en que éste, de acuerdo a su saber y experiencia, se encuentra legitimado para darle confiabilidad general, (vgr. escribano público). En la misma confianza se basan las formas expresamente previstas para el cumplimiento del acto que, además, dan certeza a los habitantes acerca de la regularidad del procedimiento seguido. La "fe pública" que despiertan estos documentos se fundamenta, justamente, en las condiciones previstas para su creación.

Por otra parte, y con relación a la fe pública, debe tenerse en cuenta que si se interpretara con la extensión que propone la postura amplia, podría producirse el efecto contrario: que los "instrumentos públicos" no despierten esa confianza en los habitantes, lo cual iría en desmedro de estos instrumentos tan valiosos, entre otras cosas, para el desenvolvimiento económico de la sociedad.

Por otra parte, tanto el Fisco como el contribuyente se encuentran sometidos a la ley por lo que rige el principio de igualdad de las partes en el proceso, máxime teniendo en cuenta que el primero es juez en su propia causa. Ambas partes, por encontrarse sometidas a la ley, se ubican en un mismo lugar, sin

sumisión de una por la otra, y el magistrado judicial es el que en definitiva debe aplicar la ley en el caso concreto.

Además, si bien el acta confeccionada por los funcionarios fiscales es un acto administrativo, es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que las infracciones previstas en el artículo 40 de la ley 11.683 son de naturaleza penal.

“Corte Suprema de la Nación "Lapiduz" (IMP, 1998-A, 684)”.

En esas condiciones, la interpretación debe llevarse a cabo también a la luz de las garantías del Derecho Penal, máxime teniendo en cuenta la falta de imparcialidad del organismo recaudador.

Por consiguiente, la carga de la prueba recae sobre la acusación que es la encargada de probar que el contribuyente omitió la conducta debida. Su estado de inocencia no puede verse alterado por una preferencia probatoria no prevista en la ley (artículo 8º, puntos 1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). El sistema procesal penal, cuyas normas son realizadoras de las garantías constitucionales, debe alejarse de los resabios inquisitivos del pasado. La acusación es la encargada de acreditar, mediante los medios de prueba previstos para el proceso penal, que el inculpado cometió la infracción. Este debe tener la oportunidad efectiva de ser oído

“CS, "Lapiduz" (IMP, 1998-A, 684)” y de ofrecer sus pruebas de descargo, garantía que se tornaría ilusoria de existir la exigencia de probar que un hecho no ocurrió (conf. artículo 8º, punto 2º, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos).

Asimismo, tanto la Convención Americana sobre Derechos Humanos Art. 8º, punto 2), incs. c) y f). como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos Art. 14, punto 3), incs. b) y e), con jerarquía constitucional (artículo 75, inc. 22 de la Constitución Nacional), establecen que a la persona debe garantizársele los "medios adecuados" para ejercer efectivamente su derecho de defensa. La fórmula empleada por dichos tratados nos da la idea de razonabilidad.

La razonabilidad es la proporción entre el medio elegido y el fin propuesto. En este supuesto, debe establecerse si los medios con los que cuenta un

imputado son proporcionales al fin propuesto (garantía de defensa en juicio). En efecto, hay que tener en cuenta que no sólo es fin público la función represiva del Estado, sino que también lo es la de proteger las libertades individuales. Además, si se permitieran actos en violación de esas garantías, existiría el peligro cierto de que cualquier persona fuera eventualmente enajenada de sus derechos y garantías.

Si bien esa tensión entre el poder punitivo del Estado y los derechos individuales se encuentra en permanente lucha, son los jueces los encargados de equilibrarlos buscando la solución justa. Sin embargo, el lector podría preguntarse cuál es la decisión "justa". Este problema ya fue planteado hace tiempo por Hans Kelsen

“Kelsen H. ¿Qué es la justicia? , México: Fontamara; 1997”

Quien enseñaba, a diferencia de la concepción tradicional, que toda decisión judicial es un acto de voluntad en razón de que es ilusorio pensar que cada caso tiene una única solución lógica resultante de premisas jurídicas *"El derecho positivo no permite la elección de la solución justa entre las diversas posibilidades contenidas en el marco de la norma, con lo cual el problema por resolver no es de la competencia de la ciencia del derecho sino de la política jurídica. No hay diferencia esencial entre la preparación de una sentencia judicial o... la elaboración de una ley conforme a la Constitución... Entre los dos casos, sin embargo, existe una diferencia de orden cuantitativo: la libertad del Legislador es más amplia que la del Juez, pero éste también está llamado a crear normas jurídicas y goza de cierta libertad en su actividad, puesto que la creación de una norma individual es un acto de voluntad en la medida en que se trata de llenar el marco establecido por la norma general. Un comentario científico debe limitarse a indicar las interpretaciones posibles de una norma. No puede decidir cuál de ellas es la única correcta o justa. Esta decisión es un acto de voluntad que incumbe exclusivamente al órgano que tiene la competencia de aplicar la norma creando una nueva."...* El órgano creador de la norma inferior no sólo tiene en cuenta a la norma superior, sino también a otras normas no jurídicas relativas a la moral, a la justicia o lo que se denomina bien público, interés del Estado..."

“KELSEN H. Teoría Pura del Derecho. 29ª ed. Buenos Aires: Universitaria de Buenos Aires; 1992.

Por otra parte, si hubiera para cada caso una sola solución justa, bastaría con instalar ordenadores con las variables formales para resolverlos.

La garantía de la defensa en juicio, según los diversos pronunciamientos de la Corte Suprema, consiste en que a toda persona sometida a proceso debe acordársele la oportunidad de ser oída, de conocer los cargos en su contra y de presentar y producir pruebas en su favor Fallos 121:285; 128:417; 183:296; 193:408; 198:467; entre otros. Además, *"... falta el debido proceso si no se ha dado audiencia al litigante o inculpado en el procedimiento que se le sigue, impidiéndole ejercitar sus derechos en la forma y con las solemnidades correspondientes"* La expresión "debido proceso" que la Corte utiliza tiene su origen en la Constitución de los Estados Unidos de América (Enmiendas V y XIV. Asimismo, el Alto Tribunal ha ido más lejos diciendo que la garantía no abarca sólo la posibilidad de ser oído sino además la de producir pruebas y controlar las que puedan producirse Fallos 236:271. Fallos 247:724. como así también, que existe el deber del Juez de dictar un pronunciamiento concreto sobre la pertinencia de tales pruebas Fallos 274:281.

En esas condiciones, para garantizar el "debido proceso" debe darse al imputado "medios adecuados" para su defensa. Por ende, cabe analizar ahora si mediante la redargución de falsedad, como sostiene la tesis amplia, se cumpliera con esta condición.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que se trata de infracciones de omisión. En tales condiciones, si los funcionarios constatan, por ejemplo, que "el contribuyente no emite facturas o documentos equivalentes por una operación de venta de dos pantalones por \$10 cada uno", ¿cómo probaría el contribuyente que sí emitió la factura? Además, debe tenerse en cuenta que es común la falta de convocatoria de testigos por parte de los inspectores del Organismo recaudador.

Por consiguiente, entendemos que obligar al imputado a realizar la redargución de falsedad limita irrazonablemente su derecho de defensa por:

a) Inversión de la carga de la prueba ya que, según las referidas disposiciones constitucionales y de Tratados sobre Derechos Humanos con igual jerarquía, es la acusación la que debe probar el hecho;

b) La imposición de acreditar que un "no hecho no existió" lo que supone una prueba verdaderamente "diabólica";

c) Por carecer el individuo de las mismas atribuciones que tiene el organismo de recaudación para probar un hecho (vgr. pedir información a terceros –artículo 35 de la ley 11.683-).

Entonces, podemos afirmar la importancia que tiene el acta de constatación en las contravenciones previstas en el artículo 40 de la Ley 11.683. Por consiguiente, en el caso de que sea la única prueba de cargo y el imputado negara el hecho, ya sea que el Juez decida proceder a su exclusión como prueba válida declarando su nulidad o que lo absuelva por falta de pruebas, jamás cabe asignarle el valor probatorio que propone la tesis amplia. En este sentido, debe tenerse en cuenta el principio de interpretación restrictiva previsto en los artículos 2° y 3° del Código Procesal Penal de la Nación.

Ahora bien, si bien este criterio es aceptado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, existe un lamentable precedente en contrario por parte de la Corte Suprema que, contradiciendo su larga jurisprudencia acerca de la defensa en juicio, le otorga carácter de instrumento público a las actas de inspección por clausura tributaria. La sala B de la C. N. Penal Económico considera que en los casos en que no se identifica al cliente ocasional, teniendo a su alcance las posibilidades para hacerlo, disminuye el valor probatorio del acta de infracción, y por otro lado, afecta el derecho de defensa del contribuyente. Por otra parte, la sala A del mismo tribunal sostiene que las actas tienen valor de instrumentos públicos aunque con ellas se comprueban únicamente las manifestaciones de los funcionarios, pero no la realización de operaciones comerciales. Coincide, con la otra sala, en que es la acusación la que tiene la carga de probar el hecho. "Yoon Ok Soon sobre infracción Ley 11.683". Contrariamente a estos criterios, la Corte Suprema en el fallo "Guido, Mario Marcelo s/apelación clausura (Dirección General

Impositiva)" (Fallos 316:790) le dio validez de instrumento público al acta de constatación. En efecto, *"...la materialidad del hecho infraccional fue válidamente comprobada al tiempo de la inspección, según surge de la actuación labrada; siendo que, por lo demás, el responsable jamás redarguyó de falsedad el instrumento público en el que consta la violación detectada al régimen de facturación"*.

Sin embargo, del citado artículo 41 se desprende que los funcionarios deben dejar constancia de las pruebas que acrediten los hechos u omisiones que se constaten, lo que es incongruente con la afirmación de que las actas constituyen instrumentos públicos. Si son instrumentos públicos, ¿para qué probar lo que afirman los funcionarios actuantes?

En cuanto a la presunción de legitimidad, tampoco parece sólido este argumento. No debe confundirse la autenticidad que tiene un instrumento público con la presunción de legitimidad del que gozan todos los actos del Estado (vgr. actos administrativos, leyes, sentencias judiciales). Esta presunción constituye una prerrogativa de la Administración para ejecutar inmediatamente sus actos; aquélla se refiere a la eficacia probatoria de ciertos documentos. Por otro lado, a pesar de esta presunción, algunos actos estatales (sentencias judiciales) se suspenden hasta su revisión por otro órgano a fin de garantizar el derecho a la doble instancia judicial.

Por último, de ningún modo es aceptable la invocación de que como los funcionarios fiscales carecen de la potestad para ejercer la fuerza pública no puede exigírseles que convoquen a testigos para que presencien el hecho. En efecto, el art. 35, inc. d), de la Ley 11.683 dispone, entre las facultades que tiene el Organismo recaudador, la de solicitar el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando los funcionarios tropezaren con inconvenientes en el desempeño de sus funciones.

c- Conclusión

Si bien existe un lamentable precedente de la Corte Suprema, una interpretación sentada sobre las bases del Derecho Constitucional, de los Tratados de Derechos Humanos con igual jerarquía y de los principios del Derecho Procesal Penal, nos lleva a concluir que las actas de constatación

previstas en el artículo 41 de la Ley 11.683 no tienen el carácter de instrumentos públicos. Éstos, como todo privilegio, deben ser previstos por una ley que establezca los casos, las formas y los sujetos autorizados para crearlos.

Asimismo, es la acusación la que debe acreditar el hecho que se imputa al contribuyente, solución que parece acertada en el ámbito de un Estado de Derecho, máxime teniendo en cuenta que el Organismo fiscal es juez en su propia causa.

Continuando con el artículo 41, dice este, “conteniendo además, una citación para el responsable, munido de las pruebas de que se intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa, que se fijara para una fecha “no anterior a los cinco días ni superior a los 15 días”.

Agrega que “el acta deberá estar firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo”.

El juez administrativo se pronunciara “una vez terminada la audiencia o en plazo no mayor al los dos días”.

Plazos para el fisco

En el último párrafo del artículo 41 que transcribimos anteriormente hemos resaltado los plazos que la ley ha dispuesto, para que los jueces administrativos se expidan en los respectivos plazos sancionatorios consagrados en la norma en análisis.

Recurrentemente el organismo recaudador supera los plazos allí contenidos o fechando sus resoluciones en dichos términos, las notifica a veces, largo tiempo después.

Así cuando, en algunas circunstancias, no se vulnera de tal modo el derecho de defensa, entendemos que deberá ser causal de nulidad la reiteración de tal morosidad fiscal.

Si lo formal transgredido es piedra fundamental de las argumentaciones para las sanciones del artículo 40 que nos ocupa, porque no lo es para el sancionador, en torno de la nulidad de las mismas.

Para el contribuyente como explicaremos mas adelante implica la perdida de sus derechos.

Pero veamos en un ejemplo cual fue la intención del legislador al respecto. El régimen sancionatorio para el fisco, en relación con el incumplimiento de los plazos estipulados en su artículo 17 del procedimiento para la determinación de oficio, trae como consecuencia, la propia caducidad del procedimiento expresada en su párrafo cuarto “En el supuesto que transcurrieran noventa días (90) desde la evacuación de la vista o del vencimiento del termino establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados treinta días (30) de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada”

Con distintas consecuencias la Ley 11.683 establece distintos plazos en las acciones de repetición de tributos y sus accesorios.

La ley 11.683, reguladora de la relación fisco-contribuyente, tan plena de intereses contrapuestos, la resuelve de una manera equitativa, y del análisis de las particularidades y de los plazos allí establecidos surge la premisa de que las formalidades y dichos plazos involucran a ambas partes.

A posteriori de un afortunado subtítulo “los plazos corren para todos” de un artículo publicado en PET/Doctrina, Jorge Haddad, Alejandro Cerundolo y Jorge E. Nacuzzi 13/2/2000, al transcribir y comentar el fallo recaído el 11/9/1998 en la causa n° 3514/98, caratulada “Acena S.A. S/ infracción Ley 11.683”, resulta imperdible formular la siguiente transcripción:

“...Que por otra parte, continua el incumplimiento de los plazos legales, ya que como puede verse en el sumario, dicho juzgador resuelve con fecha 19 de agosto de 1998 imponer la clausura y la multa antes dichas y que la segunda audiencia de descargo se produjo el día 7 de julio del corriente, o sea, se resuelve mas de un mes de realizada la audiencia y no dentro de los dos días de realizada tal y como lo prescribe el artículo 41 “in fine” de la Ley 11.683 t.o. en 1998. Asimismo con fecha 1º de octubre del corriente año resuelve no hacer lugar al recurso de apelación administrativa interpuesto por el apelante con fecha 27 de agosto próximo pasado, es decir, que no se hace lugar a la petición de la parte después de un mes de realizada la misma y por supuesto notoria contradicción con las disposiciones legales en la materia. Así las cosas, entiendo necesario recalcar que el artículo 77 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 que dispone específicamente: “Las sanciones de multa y clausura... cuando procedan, serán recurribles dentro de los cinco días por apelación

administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Dirección General, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor de diez días”.

Continua: “ Este nuevo incumplimiento de los plazos formales, no solo torna nulo, siendo esta nulidad absoluta e insanable, sino que además a esta altura de los acontecimientos, hace cuestionarse al suscrito si realmente algún funcionario de la Dirección General Impositiva conoce las disposiciones legales que rigen la materia, específicamente respecto de los plazos y condiciones en que ellos deben cumplirse, debido al carácter sumarísimo del proceso que nos ocupa, a efectos de no vulnerar y tornar ilusoria la defensa de cualquier contribuyente frente al accionar de los representantes del Fisco”.

Agrega: “Que conforme lo expuesto precedentemente, dado el gravísimo incumplimiento de todos los plazos esenciales en la presente causa, estimo que no corresponde en la presente causa mas que declarar la nulidad del acta de verificación y del acto administrativo de fojas 36/39 y de todo lo actuado, en consecuencia absolviendo al apelante de la imputación...”

El juez en su sentencia, cómo lo dicen los autores, califica dicha nulidad como absoluta e insanable, por incumplimiento del Fisco de los plazos legales para el estipulados.

No se comparte, por lo tanto, lo afirmado en contraposición a los dichos del pronunciamiento judicial comentado por el señor fiscal en al causa “ Alem 432 S.A. Ley 11.683 (apelación), en el sentido que no se encontraba prevista la nulidad como sanción ante el incumplimiento de los plazos estipulados por la ley de rito respecto de la resoluciones dictadas en sede administrativa... y que los plazos establecidos en la misma resultaban meramente ordenatorios y menos la resolución del Juez al rechazar la nulidad impetrada al entender que no habían sido vulnerados los derechos de defensa del recurrente, no obstante, los reiterados incumplimientos de los plazos de los jueces administrativos allí comprobados. (V.G. Audiencia artículo 41 de fecha 19/4/2000, Resolución del 23/5/2000, Apelación 2/6/2000, Resolución del 5/7/2000).

Plazos para el contribuyente

No sería tan generoso entonces, a tenor de lo precedente, la situación para el contribuyente.

El artículo 79 es lapidario acerca de las consecuencias del incumplimiento de sus plazos, al pasar el caso, en autoridad de cosa juzgada, las resoluciones del Fisco (incluyendo las multas y clausuras).

Solo tiene las dos primeras horas del día siguiente (RG 2452-DGI)

Amparo tributario

En su artículo 182, la ley nacional 11683 (t.o. 1998, LA 1998-C-2994) establece que toda persona, individual o colectiva, perjudicada en el normal ejercicio de sus derechos o actividades por causa de la demora excesiva de los empleados administrativos (el concepto de empleado administrativo debe entenderse de manera amplia, abarcativa de todo miembro del plantel de tales organismos) de la Dirección General Impositiva en resolver cualquier trámite o diligencia a cargo de dicho organismo o de la Administración Nacional de Aduanas, podrá recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación (un órgano administrativo) mediante el "recurso de amparo" de sus derechos. Por su parte, el artículo 183 de dicho ordenamiento establece el procedimiento a seguir.

En relación con la Administración Nacional de Aduanas, y no obstante estar mencionado este último organismo dentro de lo previsto en la ley 11683, en el Código Aduanero (LA 1981-A-82) se encuentra igualmente contemplado otro "recurso de amparo" de naturaleza análoga a la de la antedicha ley, en los siguientes términos: "La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del servicio aduanero podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante recurso de amparo de sus derechos" (artículo 1160 ley 22415).

Como puede apreciarse de la lectura, el recurso de amparo que ambas normas establecen ha sido instituido para proteger legítimos derechos e intereses de los particulares cuyo normal ejercicio se ha obstaculizado por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Dirección General Impositiva o Administración de Aduanas, según el caso. Es decir que, prima facie, trátase de un amparo por mora similar al establecido en el artículo 28 ley 19549 (LA 1972-A-382), destinado a constreñir a los funcionarios negligentes en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo,

como lo ha establecido la jurisprudencia

” Sala de ferias del Tribunal Fiscal Nacional, en autos "Frigorífico del Oeste S.A. s/recurso de amparo". Sent. del 31/7/1997. Fuente: Periódico Económico tributario, año V, n. 141 del 15/9/1997, ps. 12/13 “.

Se da el mismo a favor de todo administrado afectado por el retardo de la administración fiscal o aduanera, y contra todo acto omisivo de la misma, de fondo o trámite, que procura asegurar una respuesta ágil por parte de la Administración, a la petición de los particulares, titulares de derechos subjetivos o intereses legítimos dentro de un trámite fiscal afectados por la demora.

No es éste un remedio procesal instituido para dar jurisdicción al Tribunal Fiscal de la Nación a efectos de entender en una controversia tributaria y resolverla, sino para proteger los legítimos derechos e intereses de los particulares cuyo ejercicio o protección se vean obstaculizados por la causal que la norma refiere, o sea la demora excesiva en que incurra el Fisco Nacional en la realización de un trámite

” A.B.C. Maderas S.A., Tribunal Fiscal Nac., sala A, 3/5/1996. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, procedimiento tributario, 2000, Ed. Errepar, p. 111”.

Tampoco resulta procedente para remediar demoras del organismo fiscal producidas en cuestiones que, por su materia, son manifiestamente ajenas al derecho tributario, como la ejecutoriedad de una resolución administrativa firme, que deberá ser tramitada ante el juez de turno que corresponda

"Industrias Alimentarias Mendocinas S.A.", Tribunal Fiscal Nac., sala A, 23/12/1997. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, "Procedimiento tributario" cit., p. 111 “.

El recurso previsto en la ley 19549 no procede cuando la norma impositiva fija un procedimiento específico, en cuyo caso es de plena aplicación el recurso del artículo 164 ley procesal (hoy artículo 182)

"Los Cipreses S.A.", Tribunal Fiscal Nac., sala C, 2/4/1996. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, "Procedimiento tributario" cit., p. 111"

La jurisprudencia del instituto no es pacífica en cuanto a si tal recurso tratase de una vía residual, por lo que correspondería rechazar la petición efectuada por la vía del recurso de amparo; puede alcanzarse a través de un remedio procesal específico. Pues hay pronunciamientos en tal sentido

"Argentina Vending Machines S.A.", Trib. Fiscal Nac., sala B, 14/10/1999. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, "Procedimiento tributario" cit., p. 110 “,

Como también otros opuestos en los que se ha entendido que el requisito de inexistencia de otras vías procesales para la procedencia del recurso de amparo carece de sustento normativo, toda vez que no se encuentra previsto en la normativa aplicable, ni tampoco se puede inferir razonablemente de sus términos

"Limpioquim San Juan S.A.", Trib. Fiscal Nac., sala A, 2/4/2000. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, "Procedimiento tributario" cit., p. 111 “.

Pero, más allá de ello, debe tenerse presente en su caracterización, que el mismo no está orientado a obtener una decisión de fondo, sustituyendo a la autoridad fiscal encargada de resolver, sino a constatar sumariamente una situación anómala y a disponer debida conclusión a la misma: obligar al órgano del caso a resolver lo que se ha peticionado

“ Carranza Torres, "Práctica del amparo", Buenos Aires: Alveroni;1998”.

a-Requisitos de su procedencia

A los fines de su procedencia, presupone una situación objetiva de demora excesiva en cumplir un deber concreto en un plazo determinado, y que quien lo intente se encuentre legitimado por ante la Administración. En este punto, para la calidad de accionante, además de ser parte en el trámite, como en el amparo por mora común, la norma tributaria exige que la demora perjudique el normal ejercicio de un derecho o una actividad por la misma.

Por lo que la omisión fiscal, para tornar procedente al amparo, debe reunir dos condiciones:

a) ser excesiva

b) perjudicar el normal ejercicio de un derecho o una actividad.

No es requisito para su procedencia, en cambio, la presentación de pronto despacho ante la Dirección General Impositiva

"Wagalcuer S.A.", Trib. Fiscal Nac., sala A, 7/1/1997. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, "Procedimiento tributario" cit., p. 114" .

Respecto de la primera condición, en el derecho administrativo en general, estamos frente a un caso de mora administrativa cuando la autoridad pública ha dejado vencer los plazos establecidos normativamente o, en caso de inexistencia de éstos, dejara transcurrir un tiempo que excediera de lo razonable, sin emitir dictamen, resolución de mero trámite o de fondo, acerca de la cuestión o cuestiones sobre las que el interesado le hubiera requerido una decisión.

Ello es así, en razón de que los plazos del trámite administrativo son obligatorios para la Administración y administrados, y aquella, presentado un requerimiento por parte del interesado, está obligada a decidir sobre todas las peticiones formuladas, lo que no es sino una consecuencia necesaria del derecho de petición a las autoridades, reconocido constitucionalmente a todos los habitantes de la Nación

La doctrina administrativa es pacífica en el sentido de que el solo incumplimiento de la obligación de decidir en plazo hace incurrir en mora a la Administración.

Si no hubiera plazo fijado, será cuando el tiempo exceda de lo razonable para dictar un pronunciamiento. Habrá que estar, entonces, a la naturaleza y circunstancias de la decisión, para ponderar si existe o no mora en cada caso en particular.

Es de destacar que la Ley de procedimiento tributario, en su articulado pertinente, no utiliza la palabra "mora", sino demora excesiva, por lo que cabe preguntarse si ambos términos tienen un significado jurídico idéntico o presentan matices de diferencia.

En este sentido, se entiende que para la configuración de esta última

” Gadea y Guzmán, "Tribunal Fiscal de la Nación. Recursos. Ejecución Fiscal", Cuadernos de procedimiento tributario, p. 57 “

No basta con que los organismos dejen de actuar en los plazos legales establecidos, sino que tal inacción debe ser excesiva, concepto que, en definitiva, expresan las autoras, es una cuestión de hecho cuya apreciación corresponde al juzgador, debiendo tenerse en cuenta la naturaleza o el contenido del trámite en cuestión, atento a que ni la ley ni la jurisprudencia han dado pautas objetivas para su calificación.

Se ha entendido por ello que, a fin de dilucidar si efectivamente existió demora, debe llevarse a cabo un examen que no deje de lado la apreciación de otras circunstancias que resulten de importancia para decidir la procedencia del amparo: se trata de la ponderación del perjuicio concreto -actual o inminente- que la tardanza del Fisco en emitir pronunciamiento debe irrogar al contribuyente, porque ha sido criterio reiterado del Trib. Fiscal Nac. que deben darse ambos requisitos: demora y perjuicio

"Kovacic, Esteban E.", Trib. Fiscal Nac., sala C, 23/5/1996. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, Procedimiento tributario" cit., p. 112".

Es competencia del juzgador precisar cuándo la demora es excesiva, a los efectos de la procedencia del recurso de amparo. Deberá tener en cuenta la razonabilidad y la justificabilidad de la demora según la naturaleza o contenido del trámite que debe producir el organismo administrativo, siendo razonable adoptar un criterio más elástico para calificar la demora en una situación compleja, que cuando se trate de una situación simple o de meros trámites formales

"Limpioquim San Juan S.A.", Trib. Fiscal Nac., sala A, 20/9/2000. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, Procedimiento tributario" cit., p. 114 “.

Resulta ajena al limitado ámbito de la competencia del Tribunal Fiscal la calificación de la conducta de la Administración Pública en orden a la supuesta arbitrariedad de su cometido o la existencia de vías paralelas, puesto que dicho tópico pertenece a la esfera de la ley 16986, constituyendo un supuesto distinto del que tratan las normas aludidas en la ley fiscal, que apuntan a valorar la irrazonabilidad de la conducta administrativa en juego

” Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos "Comatter S.A. v. s/amparo - IVA.". Sent. C 1073 del 27/12/1990. Fuente: SAIJ., sumario A 13807”.

La expresión "demora excesiva" no debe interpretarse en el caso como un mero cómputo de tiempo desde una petición hasta la interposición del recurso de amparo. De tal forma que no puede ignorarse el contexto en que se desarrolló el trámite en análisis (vgr., origen del mismo, proceder de la Administración, remisiones de una oficina a otra sin fundamento, etc.), pues la clarificación de la situación, en aras de los derechos que pretende proteger el

instituto, resulta igualmente pertinente a los fines de decidir el mismo, que este amparo apunta igualmente a lograr la certeza en las relaciones jurídicas

"Compañía Azucarera Concepción", Trib. Fiscal Nac., sala B, 21/12/1998.
Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski,
"Procedimiento tributario" cit., p. 113".

Llevado a plazos temporales, se ha entendido que debe considerarse configurada la existencia de la demora excesiva necesaria para la procedencia del recurso de amparo, cuando transcurrieron cinco meses desde la última actuación del ente fiscal

" Voto en disidencia del Dr. Celdeiro en "Curtiembre Francisco Fontela y Cía. S.A.C.V.", Tribunal Fiscal Nacional, sala A, 17/5/1999 ".

Si bien tal puntualización dista mucho de ser una regla general aplicable a todas las situaciones.

En cuanto al perjuicio real o potencial al normal desenvolvimiento de un derecho, el mismo debe provenir de una conducta administrativa arbitraria o ilegítima que sea capaz de sustentar el recurso impetrado, encuadrando en tal concepto las demoras excesivas e injustificadas y aquellos casos donde, existiendo un trámite pendiente de resolución, haya transcurrido un plazo que excediera lo razonable y el particular pretenda una definición expresa del Fisco Nacional

"Suarko S.R.L., Tribunal Fiscal Nac., sala A, 28/10/1997".

Respecto de ello, debe ponerse de resalto que el derecho o actividad a que se hace referencia es el que debe realizarse o ejercerse en base al resultado del trámite o diligencia que debe efectuar el ente recaudador. Pues no se ampara la debida diligencia puesta en el trámite, sino que se protege el derecho o la actividad que no se pueden ejercerlos en tanto los mismos no se hayan cumplido

" Gadea y Guzmán, "Tribunal Fiscal de la Nación. Recursos. Ejecución Fiscal" cit., p. 57 “.

b-Procedimiento

No surgen de la normativa tributaria especiales puntualizaciones acerca de los requisitos de tipo formal que debe reunir el mismo, por lo que entendemos que en éste los recurrentes deben acreditar primeramente la fecha en que los trámites se iniciaron. El pedido de amparo debe ser lo suficientemente explícito y completo en cuanto a los instrumentos de los que surjan aquellas circunstancias, toda vez que el Fisco no participa de esta primera ponderación acerca de su admisibilidad, por lo que la decisión del tribunal sobre su procedencia y competencia debe apoyarse, fundamentalmente, en los términos del escrito de inicio y en la documentación que se acompañe. Por lo que, además de los requisitos formales comunes a todo recurso administrativo, en los casos del presente amparo deben consignarse de modo claro e inequívoco los extremos de los cuales depende la admisibilidad del mismo.

"Mildford Trading Corp.", Trib. Fiscal Nac., sala C, cit. por Gadea, y Guzmán, "Tribunal Fiscal de la Nación. Recursos. Ejecución Fiscal" cit., p. 57 “.

El trámite estará a cargo, en esta parte, de un vocal instructor, debiendo sustanciar los trámites de la primera parte del artículo 183 (pedido de informe) dentro de los tres días de recibidos los autos, debiendo el secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquél. Cumplimentados tales actos, se elevarán los autos a la sala correspondiente en forma inmediata, procediendo la misma al de las medidas para mejor proveer que estime necesarias dentro de las cuarenta y ocho horas de la elevatoria, que deberá ser notificada a las partes. Las resoluciones sobre la cuestión serán dictadas sin llamamiento de autos y dentro del plazo de cinco días de haberse producido la elevación de los autos por parte del vocal instructor, o de que la causa haya quedado en estado, en su caso (artículo 183 ley nacional 11683 y artículo 1161 CA., ambos de un idéntico contenido).

Admitida la presentación, el tribunal, si lo juzgare precedente en atención a la naturaleza del caso concreto, requerirá del funcionario a cargo en el organismo correspondiente (DGI. o Administración Nacional de Aduanas) para que informe "dentro de breve plazo" la causa de la demora e indique la forma de cesar en la misma. Contestado tal requerimiento, o vencido el plazo para efectuar tal acto, el tribunal resolverá "lo que corresponda" para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, pudiendo disponer:

a) la realización del trámite administrativo;

b) liberar al particular de la carga de esperar tal realización, previo requerimiento de garantía suficiente

La función del tribunal respecto de dicho remedio está encaminada a analizar la existencia o no de la demora, y si la misma reúne los requisitos para la procedencia, resolver lo que estime procedente para garantizar el ejercicio del derecho invocado, sin que corresponda, por la índole del instituto, entender en el fondo de una controversia tributaria, ni analizar eventuales causas de nulidad que puedan presentarse en el transcurso del trámite administrativo cuya pronta resolución se intenta, ya que ello implicaría exceder la finalidad del recurso de amparo tal como ha sido previsto en los artículos 164 y 165 ley 11683 (artículo 182 y 183, t.v.)

” Wainar S.A.-, Trib. Fiscal Nac., sala D, 27/6/1995. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, “Procedimiento tributario” cit., ps. 110/111”

Si la tardanza obedece a una circunstancia imputable a la actora, el amparo es improcedente

"Wagalcuer S.A.", Trib. Fiscal Nac., sala A, 7/1/1997. Fuente: Guzmán, Sánchez Succar, Cereijo, de Marco, Judkoski, “Procedimiento tributario” cit., p. 112 “.

Asimismo, la sentencia que rechaza el amparo regulado por la ley 11683 es asimilable a definitiva cuando lo decidido causa un agravio de imposible o muy dificultosa reparación ulterior

"Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Comater S.A. v. s/amparo - IVA.". Sent. C 1073 del 27/12/1990. Fuente: SAIJ., sumario n. A 13810 “.

c- Prospectiva del instituto

Este tipo de amparo resulta ser similar, por mora de la Administración, con la diferencia de que se interpone no en sede judicial, sino ante un órgano de la propia Administración con funciones jurisdiccionales (artículo 159 inc. e ley nacional 11683), tal como lo es el Tribunal Fiscal. Se encuentra regulado por las leyes 11683 y 22415, para instar la actuación de la D.G.I. o de la Dirección Nacional de Aduanas, en procura de remediar los casos de demora excesiva en la realización de trámites o diligencias a cargo de dichos organismos públicos.

Se distingue del amparo general, desde que, de acuerdo con su misma jurisprudencia, el Tribunal Fiscal se ha declarado incompetente para entender en amparos en virtud de la ley nacional 16986, lo que, por otra parte, resulta elemental, atento el hecho de que la acción general de amparo no puede tener otro juzgador que un magistrado judicial “Carranza Torres, "Práctica del amparo", 1998, Ed. Alveroni, p. 129”. Se trata, así, de un instituto de menores pretensiones que uno normado a través de la Ley Nacional de Amparo, hecho con el que la doctrina concuerda, en general. Rubens y Rojo lo juzga como un simple recurso de queja, con ciertas modalidades sui generis. Bidart Campos lo entiende como un amparo de pronto despacho. Sagüés impugna su denominación de recurso de amparo, por ser "algo presuntuoso", tal como ha sido legislado

” Sagüés, "Derecho Procesal Constitucional", p. 631”.

No caben dudas de que en el amparo tributario, su fundamento resulta similar al del amparo por mora, si bien mantiene con el mismo diferencias de admisibilidad, además de las referidas a la distinta forma de sustanciación.

Tiene un alcance más restringido que el amparo, tanto en su ámbito de aplicación (sólo procede frente al organismo fiscal o aduanero), y, fundamentalmente, por su finalidad, objeto y resolución

” Conf. Gadea, y Guzmán, "Tribunal Fiscal de la Nación. Recursos “.

Quizás la especificidad de la materia tributaria o aduanera justifica su existencia separada del amparo por mora administrativa de la Ley de Procedimientos. Consideración que la doctrina no ha discutido aún. Lo que sí vemos como altamente positivo, es que, a comparación de la lacónica redacción del artículo 28 Ley de Procedimientos, la norma tributaria se ha preocupado por detallar su sustanciación y por dotar al tribunal actuante de las facultades necesarias para hacer cesar la mora. Emancipando la ejecutabilidad de su resolución de la buena o mala predisposición administrativa a cumplimentar la misma.

Artículo 42

La autoridad administrativa que hubiera dictado la providencia que ordene la clausura dispondrá sus 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.

a-Antecedentes del texto

Esta disposición fue incorporada a la ley 11683 por la ley 23314 , y sigue vigente, salvo el primer párrafo del artículo que fue sustituido por la ley 23905 en concordancia con la ampliación de las facultades de la D.G.I. En el t.o. 1998 el artículo 44.2 pasó a ser artículo 42 y se sustituyó a la Dirección General Impositiva por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) (decr. 618/97).

b-Cumplimiento de la clausura

El cumplimiento de la clausura con indicación de los días en que debe cumplírsela, que deben ser corridos por tratarse de una pena, es facultad del juez administrativo o el judicial según ante quien de ellos quede firme la sanción aplicada.

La ley dispone que la A.F.I.P. será el organismo encargado del cumplimiento de la medida indicando los recaudos y los controles necesarios para su efectivización.

Artículo 43

Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o 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 perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo.

a-Antecedentes del texto

Esta disposición ha sido incorporada a la ley con vigencia desde el 24/5/86 por la ley 23314 (artículo 16).En el t.o. 1998, el artículo 44 pasó a ser artículo 43 .

b-Efectos de la clausura

Los efectos de esta sanción de clausura, en principio, radican en la suspensión de toda actividad del establecimiento en infracción, salvo que se tratara de actividades de conservación o de aquellas que por el tipo de producción no pueden ser suspendidas. Se ha buscado atenuar la sanción no sólo en este aspecto, sino también con relación al personal ocupado en el establecimiento, al cual deberá pagársele sus salarios, aunque se podrá

disponer su ocupación en otro lugar siempre que ello sea autorizado por las normas aplicables a la relación de trabajo.

Artículo 44

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

Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, con conocimiento del juez que se hallare de turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluído, será elevado de inmediato a dicho juez.

La Administración Federal de Ingresos Públicos prestará a los magistrados la mayor colaboración durante la secuela del juicio.

a-Antecedentes del texto.

Esta disposición procede del artículo 17 de la ley 23314, teniendo justificación, según el informe de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, en “la creación del tipo penal autónomo de quebrantamiento de la clausura fiscal, tendiente a preservar la intangibilidad de la sanción impuesta”. En concordancia, la doctrina la califica como “delito del derecho tributario penal”, y no como mera infracción formal. La ley 23905 modificó este artículo aumentando el mínimo del arresto: en lugar de tres días será de diez. En el t.o. 1998 el artículo 44.4 pasó a ser artículo 44 y se sustituyó a la Dirección General Impositiva por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) (decr. 618/97).

b-Quebrantamiento de la clausura

La doctrina ha criticado la redacción de este artículo cuando impone la sanción al titular del establecimiento que quebrantare la clausura o violare los sellos, precintos e instrumentos para hacerla efectiva, sin mencionar el caso en que un tercero fuera el autor de ese quebrantamiento .

Consecuentes con tal posición señalan que la ley, en ese caso, deberá sancionar a ese tercero sólo con el arresto, sin ordenar otra clausura al establecimiento, porque el infractor puede ser ajeno a tal obrar.

La sanción que se aplica por el delito de quebrantamiento de clausura es doble: la de arresto de diez a treinta días y la de nueva clausura por el doble de tiempo de la anterior condena.

c-Procedimiento de aplicación.

Son competentes los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República. Estos jueces tienen a su cargo todo el procedimiento de la apelación de la decisión de la condena. La Dirección General Impositiva instruye previamente el “sumario de prevención”, con conocimiento del juez de turno.

Este párrafo tercero, aunque fue modificado por la ley 23905, tiene una redacción contradictoria con las disposiciones del procedimiento que el artículo 77 establece como consecuencia de las modificaciones de esa ley.

Actualmente la decisión sobre la “clausura” compete a la autoridad administrativa (A.F.I.P.) sin dar cuenta a la justicia, la que sólo intervendrá en el caso de apelación como efecto “devolutivo”, es decir sin suspensión de la clausura, salvo que haya fundamento de gravamen irreparable en caso de que se cumpla la medida. Por eso este párrafo segundo, cuando menciona la comunicación al juez de turno a quien se eleva el sumario concluido, dispone normas inconducentes.

Además, yendo al fondo del proceso, estas facultades de la D.G.I. para decretar por sí la “clausura” son inconstitucionales porque la validez de los procedimientos administrativos está supeditada a que las leyes dejen abierta la posibilidad de la revisión judicial ulterior antes de la ejecución de sanciones penales.

Capítulo VII

Evaluaciones finales sobre el instituto de clausura

El administrador de ingresos públicos presentó un denominado “Plan antievasión” en una conferencia de prensa de fecha 17 de junio de 2003 y señaló los motivos principales de los proyectos presentados al congreso de la Nación.

Entre otros, la información oficial dejó escrita lo siguiente:

“Incremento de la capacidad sancionatoria”.

“Ejecución de operativos de control masivo con la participación de más de 1000 inspectores sobre empleo no registrado, facturación, controladores fiscales y controles de ruta”

“Permitir a los inspectores efectuar compras con el fin de detectar a los comerciantes que no emitan facturas”

“Detectar la no emisión de ticket y facturas de ventas ampliando las facultades de fiscalización que actualmente posee la AFIP”.

“El inspector podrá actuar como consumidor, comprador o locatario de servicios con el fin de verificar la emisión del comprobante de venta”.

“Se libera al inspector de la obligación que tiene como consumidor de exigir factura, para lograr mayor efectividad en el control”.

Se dijo en el mensaje 221 que la propuesta propicia “incorporar una serie de normas tendientes a perfeccionar los procedimientos y mecanismos...” que permitirán “mejorar el cumplimiento de los responsables...” olvidando que el fin no justifica los medios.

El proyecto de ley propone entre otros modificar la Ley de Procedimientos Fiscales N° 11683. Mantiene la sanción de multa y clausura en el artículo 40 y no deroga el régimen de la clausura preventiva. Se retorna al texto anterior en el inc. b) del artículo 40 que fuera modificado por la ley 24765 agregando los nuevos incisos e) y f) penalizando la falta de facturas comprobantes equivalentes que demuestren la adquisición o tenencia de bienes y/o servicios y la utilización de instrumentos de medición de control de la producción.

Agrega un nuevo artículo 40 por el cual la clausura y multa se aplicará a quienes ocupan trabajadores en relación de dependencia no registrados,

aparte de otras implicancias como lo son las presunciones (artículo 18 h) en los impuestos a las Ganancias y al Valor agregado, aparte de las sanciones en materia provisional previstas en la RG 3756 de multas.

Luego en el artículo 49 se dispone que en el caso del artículo 40 (Multa y clausura) la exhibición “podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma”.

Es un avance positivo, pero existe la posibilidad del abuso que tuvo hasta ahora la AFIP y en lugar de sancionar conductas graves, lo ha hecho en casos que la justicia ha calificado de “insignificancia o bagatela”.

Todo ello confirma lo que vienen expresando “El fisco siempre quiso clausurar” y que el efecto “Obviamente no debe se alentar la actividad económica”

“Doctora Teresa Gomez y Doctor Carlos Folco, “Procedimiento Tributario” La Ley 1º edición” pag. 209 y 211”.

Las sanciones penales “clausura y multa” y “clausura preventiva” deben ser derogadas y sustituidas por la multa que el juez graduara cuidando que sea razonable.

El texto actual del artículo 40 ex 44 esta dispuesto por la Ley 24.765 (B.O. 13/1/97), pudiendo denominarlo “clausura administrativa” y fue criticado severamente por el Colegio de Ciencias Económicas y el Colegio Publico de Abogados.

En su momento hubo opiniones que fueron nuevamente ratificadas por la doctrina que para acelerar la acción del organismo fiscal, se borran los derechos y garantías constitucionales.

El antecedente de la Ley 24.765 es la Nº 24.073 que nunca se aplico y disponía la clausura por acción de un funcionario “en el mismo acto” y su apelación tenia efecto devolutivo. La Ley 24.765 en lugar de originarse en un proyecto enviado a la Cámara de Diputados, por gestiones del Administrador Carlos Silvani, se inicio en el senado, ya que anteriormente en la Comisión de Presupuesto y Hacienda había recibido numerosas observaciones a su iniciativa, especialmente sobre la clausura preventiva. En nuestra opinión, dicha ley es ilegítima, debido a la Cámara de Origen como fuera analizado por Jose Ruben Eidelman “Novedades Fiscales” diario Ámbito Financiero 9/12/96.

Multa y Clausura

La ley 24.765 (B.O. 13/1/97) ha dispuesto la aplicación de multas y clausura del establecimiento, en forma conjunta.

En la realidad las dos tienen un efecto patrimonial, lo que en numerosos casos deja de ser proporcional a la infracción, deviniendo en desmesurada. Incluso tiene un efecto sobre terceros, como es el caso de los establecimientos educacionales, sanatorios, hoteles, etc. pudiendo agregarse industrias, como lo fue el caso de "Somisa".

El Juzgado Nacional Penal Económico N°3 en la causa Somisa SA, el 6/11/1999, ante la rigidez del artículo 40 frente a la lesión del bien jurídico, señala que la clausura por tres días para cualquier incumplimiento, resulta arbitraria y carente de razonabilidad y por lo tanto violatoria de la Constitución Nacional.

Se trata de la ausencia de la mención del IVA Responsable Inscripto y resulta ser la pena más grave que el hecho que se pretende sancionar.

La Corte Suprema en la causa Mickey SA ha dicho que la sanción de la clausura no es exorbitante, pero agregamos nosotros, así como la doctrina autorizada y la jurisprudencia que su aplicación por el Fisco no ha sido prudente.

En la Causa "La Nación" la Corte ha dicho 9/12/93 que la infracción formal de sancionarse privaría al periódico de una importante fuente de ingresos "sin los cuales la difusión de ideas se convertiría en un objetivo de cumplimiento ilusorio"

El fisco en forma equivocada ha hecho abuso de la sanción de clausura, y la jurisprudencia ha tratado de encausarla a casos de gravedad.

Pero entendemos que hay que replantear la existencia de esta sanción ya que la multa es suficiente medida pues la clausura significa también una lesión patrimonial. El infractor tiene a su cargo el mantenimiento del establecimiento, la retribución del personal, incluso el lucro cesante, etc.

Actualmente, estando en la etapa de salida de la recesión hay que cambiar de actitud y defender las fuentes de trabajo, pues el establecimiento clausurado pierde ventas (con efecto en el IVA e Ingresos Brutos), y la pérdida de prestigio puede ser adicional de reducir la futura actividad.

El Juez Julio Speroni, entre otros, dando importancia a la recaudación fiscal, ha hecho notar que no debe avasallarse el derecho al trabajo “Nielawicki y Hno. SRL del 5/7/01”.

Clausura Preventiva

En la Ley 11.683 se dispone en el actual artículo 35 inciso f) la incorporación de la medida preventiva de clausura En el mensaje del 12/11/1996, en el punto 8º, firmado por el ministro Roque B. Fernandez y otros, fundamenta “ f) la incorporación de una medida preventiva de clausura, para los casos en que la prosecución de la actividad... implique un riesgo inminente de incrementar el perjuicio fiscal...” En el debate se destacó que se trata de una sanción anticipada y la violación constitucional al evitarse el control judicial, etc. Constitución Nacional artículo 18 (juicio previo) y 109 (ejercicio judicial por el Poder Ejecutivo).

Análisis

En el año 1993, ante la abrumadora cantidad de recursos como consecuencia de clausuras, la Corte Suprema de Justicia en varias causas, formuló criterios que se podrían sintetizar de la siguiente manera:

- a) a) La pena debe ser personalizada.
- b) b) No debe aplicarse clausuras por infracciones mínimas, ya que la misma representa una insignificancia o bagatela.
- c) c) La sanción debe ser proporcional y razonable.
- d) d) Debe existir el debido proceso adjetivo.
- e) e) Se reitera la prohibición del “nonbis in idem”.

Desde luego existen acciones de amparo, pero la actividad del Fisco ha continuado persiguiendo infracciones mínimas.

Por ello, se mantiene vigente la opinión de German Bidart Campos sobre el fallo de la Corte Suprema de Justicia en la causa” Garcia Pinto, Jose c/ Mickey S.A. que transcribimos a continuación:

PARTES:GARCIA PINTO, JOSE c/ MICKEY S.A.

TRIBUNAL:Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS)

FECHA DE SENTENCIA:1991/11/05

Considerando:

1º) *Que con motivo del recurso deducido contra la resolución de la Dirección General Impositiva, por la que se dispuso aplicar la sanción de clausura prevista en el artículo 44, inc. 1) de la ley 11.683 -t. o. 1978 y sus modificaciones-, la juez federal subrogante de Neuquén declaró la inconstitucionalidad de dicha norma.*

2º) *Que para admitir esa tacha, el a quo efectuó un examen relativo a la razonabilidad del precepto, que lo llevó a concluir que la sanción de clausura implica una afectación de los derechos individuales reconocidos en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional, y señaló que ello no redundaba en beneficio de los intereses sociales representados por el Estado. Coligió, por ende, que la sanción cuestionada no favorece el cumplimiento de la finalidad recaudatoria y que la transgresión a las disposiciones reglamentarias involucradas - concernientes a las pautas para la confección de facturas u otros comprobantes- "comporta un peligro abstracto respecto a la recaudación de la renta mas no la prueba absoluta de una efectiva evasión impositiva".*

3º) *Que el recurso extraordinario interpuesto por la representación del Fisco Nacional resulta formalmente procedente, toda vez que se cuestiona, fundadamente, la validez de una ley y la decisión ha sido contraria a la pretensión que el apelante sustentó en ella (art. 14, inc. 1º, de la ley 48).*

4º) *Que la norma sub examine, en cuanto aquí interesa, establece: ...se clausurarán por 3 (tres) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:*

1 - No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.

2 - Se hallen o hubieran hallado en la posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.

3 - No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden y respaldo que exija la Dirección General.

4 - No se inscribieren como contribuyentes ante la Dirección General, si el deber de hacerlo fuere evidente o inexcusable en atención al volumen de sus operaciones, inversiones o patrimonios.

5 - Llevaren o conservaren por separado anotaciones, registraciones o comprobantes no incluidos en la contabilidad expuesta a la fiscalización, o en una forma mediante la cual se ocultare o disimulare su existencia.

6 - Omitieren informar o exhibir o aportar datos o documentación sobre hechos propios o de terceros que guardaren relación con los deberes u obligaciones tributarias de unos u otros, si hubieren sido requeridos para hacerlo bajo apercibimiento expreso de este artículo (artículo 44 de la ley 11.683, según texto de la ley 23.658, vigente a la fecha de los hechos).

5º) Que toda vez que en la decisión en recurso se pone en tela de juicio la razonabilidad de una norma legal, reputada asimismo como violatoria de los derechos tutelados en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional, el examen del precepto impugnado deberá efectuarse, en una primera etapa a partir de la individualización de los fines perseguidos por el legislador y excluyendo la ponderación de los motivos que lo inspiraron para incriminar la conducta en reproche; desde que ellos pertenecen al ámbito de la política legislativa, ajena a la apreciación judicial. Tales consideraciones involucran

razones de oportunidad, mérito o conveniencia, sobre las cuales está vedado a esta Corte inmiscuirse, so riesgo de arrogarse ilegítimamente la función legislativa (Fallos: 308:1392).

El debate sobre la razonabilidad de una ley no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarlas en mérito a factores extraños a sus normas (Fallos: 299:45).

6º) Que las leyes resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta inequidad (Fallos: 299:428. Consecuentemente, los jueces deben inclinarse a aceptar la legitimidad si tienen la certeza de que expresan, con fidelidad, "la conciencia jurídica y moral de la comunidad" (Fallos: 248:291, cons. 24.

7º) Que en orden a lo expuesto cabe advertir que el bien jurídico tutelado resulta notorio en toda su dimensión, en la parte pertinente del informe emanado de la Comisión Legislativa de la Cámara de Diputados de la Nación, que trató el proyecto de la ley 23.314 -antecedente de la ley 23.658-; en el que se expresó: "La lucha contra la evasión se refleja a través de distintas instituciones que mancomunadamente contribuyen a este objetivo, ya que su control permitirá hacer efectiva la justicia que proclamamos, evitando las nocivas consecuencias que producen tanto respecto al deber de solidaridad con el Estado, como a la desleal competencia entre los mismos contribuyentes. O sea que propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema novedoso y equilibrado de apercibimientos y estímulos, induciendo a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas" (Antecedentes Parlamentarios de la ley 23.314. Información Parlamentaria N° 152, ps. 6275/6).

8º) Que en dicho informe se calificó a la sanción de clausura como "un moderno concepto que tiende a repercutir en la economía y no en la persona del contribuyente"; destacándose que "el factor más relevante de la actividad

fiscalizadora respecto de la evasión fiscal, que se manifiesta en el circuito marginal o negro, tiene su correlato en el control de las ventas, en el control de las compras y en la falta de anotación de las mismas. La pena será la clausura de los establecimientos que no emitan facturas, que no puedan justificar los bienes que posean o que no los registren en la forma o en el modo que corresponda".

9º) Que en tales condiciones la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, 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 de 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. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.

10) Que teniendo en cuenta las reflexiones formuladas acerca de los fines perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura allí dispuesta, no se exhibe como exorbitante; motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que, con sustento en la irrazonabilidad de la norma se articula.

11) Que en orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional se atribuye a la clausura del establecimiento en infracción, procede señalar 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 leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional (Fallos: 304:319, 1524). Consecuentemente, resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos: 307:2262).

12) Que frente a los mentados valores de solidaridad -que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad- resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado; postulados que se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar -e insensible a sus necesidades generales-, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria.

Por tanto, de conformidad con lo dictaminado por el Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada, con costas. - Ricardo Levene (h). - Mariano A. Cavagna Martínez.- Carlos S. Fayt. - Augusto C. Belluscio (en disidencia parcial). - Eduardo Moliné O'Connor. - Rodolfo O. Barra. - Enrique S. Petracchi (en disidencia parcial). - Julio S. Nazareno. - Antonio Boggiano.

Voto en disidencia parcial de los doctores Belluscio y Petracchi:

Considerando:

1º) Que contra la sentencia del juez federal subrogante de Neuquén que declaró inconstitucional el artículo 44, punto 1º, de la ley 11.683, según la

redacción dada por las leyes 23.314 y 23.658, la representación de la D.G.I. interpuso recurso extraordinario, que fue concedido a fs. 47/48.

2º) Que el remedio federal, resulta formalmente admisible toda vez que en el pleito se ha puesto en cuestión la validez de una ley del Congreso bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional y el fallo definitivo del superior tribunal de la causa -conforme artículo 26 de la ley 23.314- ha sido contrario a dicha validez (artículo 14, inc. 1º, de la ley 48.

3º) Que para arribar a aquella decisión, el a quo consideró comprobada la infracción que el artículo 44, punto 1, de la ley 11.683 sanciona con la clausura del establecimiento pues, en su juicio, las facturas de venta se habían emitido sin los datos que exige el artículo 7 punto 1, 1. 1, de la resolución general 3118/90.

Sin perjuicio de ello, hizo saber a la Dirección General Impositiva que debía abstenerse de proceder al cierre del comercio de la actora, pues con sustento en que no existe proporción entre la pena y la ofensa atribuida ni media correlación entre la sanción y la finalidad que tuvo en mira el legislador al instaurarla, lo que equivale a emitir un juicio adverso a la razonabilidad del precepto, declaró que el mencionado artículo 44 vulnera los derechos reconocidos en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional.

En consecuencia, al ser resuelta la cuestión de modo favorable a la actora y, aun así, al no haber contestado ésta el traslado del recurso extraordinario, lo cierto es que ante esta instancia no ha merecido objeción alguna el razonamiento efectuado en la sentencia acerca de que, sobre la base de aquellas constancias que fueron analizadas, cabía tener por configurado el incumplimiento que se le endilga. De tal peculiaridad, se sigue que el único tópico sobre el cual le incumbe a esta Corte expedirse consiste en el examen de la razonabilidad de la ley en los términos antes referidos.

4º) Que la norma citada en el considerando 1º -en cuanto aquí interesa- dispone "Sin perjuicio de la multa prevista en el artículo 43, se clausurarán por

tres (3) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en algunos de los hechos u omisiones siguientes: 1. No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; o no conserven sus duplicados o constancia de emisión".

Asimismo, la redacción incorporada a continuación del artículo 44 establece que: "Los hechos u omisiones que den lugar a la clausura de un establecimiento, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa..."

"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 de escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100".

El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor de diez (10) días".

Por último, el texto de la ley 23.314 adicionó al artículo 78 de la ley 11.683 el siguiente párrafo: "La sanción de clausura será recurrible por el recurso de apelación con efecto suspensivo, ante los Juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y los Juzgados Federales en el resto del territorio de la República... La decisión del juez será inapelable".

5º) Que, según resulta del mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto de la norma referida, el espíritu de éste ha sido el común al de todas las iniciativas que el P.E.N. se ha propuesto someter al Congreso de la Nación en materia tributaria, esto es, recomponer el sistema impositivo como fuente principal de recursos para el funcionamiento del gasto público y el logro de su equidad. Empero, en especial, procuró asignar prioridad a la "fiscalización y

determinación de los impuestos, introduciendo modificaciones cuyo propósito consiste en crear un sistema equilibrado de apercibimientos y estímulos legales tendientes a inducir un cambio en los hábitos de conducta de un gran número de contribuyentes evasores o simplemente remisos en el cumplimiento de sus obligaciones". Es en este orden de ideas que se inscriben algunas medidas - entre ellas la clausura- cuyo objeto es sancionar el incumplimiento de deberes formales a cargo de los responsables. A su vez, según se desprende de la lectura de los antecedentes parlamentarios, dado que es inconveniente mantener penas corporales para infracciones de tipo formal -pues se las reserva para casos graves de defraudación que expresan comportamientos marginales- se ha reemplazado la sanción de arresto establecida con "atribuciones constitucionales discutibles" por la clausura del establecimiento en "un moderno concepto que tiende a repercutir el incumplimiento en la economía y no en la persona del contribuyente". Se destaca, finalmente, que "el factor más relevante de la actividad fiscalizadora respecto a la evasión fiscal, que se manifiesta en el circuito marginal o negro, tiene su correlato en el control de las ventas, en el control de las compras y en la falta de anotación de las mismas" (confr. Diario de Sesiones Diputados, año 1985, ps. 6276 y 6277 y Diario de Sesiones Senadores, año 1985, ps. 3198 y 3199).

De lo hasta aquí expuesto y de lo expresamente declarado por el informe producido por las Comisiones de Presupuesto y Hacienda y de Legislación Penal se colige con claridad que el bien jurídico de cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal. En efecto, se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que, en lo inmediato, lo hagan porque existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir (confr. Diario de Sesiones Diputados, año 1985, p. 6274).

6º) Que, ello sentado, y limitada la jurisdicción del Tribunal al aspecto referido en el considerando 3º, cabe recordar que esta Corte ha sostenido que no basta con sostener la irrazonabilidad de una ley sino que es preciso vincularla con los fundamentos del dictado de ésta (Fallos: 310:495, considerando 4º), pues la constitucionalidad está condicionada, por una parte, a la circunstancia de que los derechos afectados sean respetados en su sustancia y, por la otra, a la adecuación de las restricciones que se les impone, a las necesidades y fines públicos que los justifican, de manera que no aparezcan infundadas o arbitrarias, sino razonable, esto es, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se procura alcanzar con ellas (Fallos: 250:450), siendo a cargo de quien invoca dicha irrazonabilidad, la alegación y prueba respectiva (Fallos: 247:121, considerando 14).

7º) Que efectuada en el caso la vinculación señalada precedentemente, no parece exorbitante que frente a la finalidad reseñada en el considerando 5º, el legislador castigue con la sanción cuestionada la no-emisión de facturas o comprobantes en legal forma, pues aunque se trata de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base -al menos- 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, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos. Ello no implica la indefectible aplicación de una sanción por el solo hecho de comprobarse un incumplimiento objetivo, pues cada caso deberá decidirse según las peculiaridades que ofrezca, las defensas y las pruebas que a su respecto pueda producir el inculpado, y en consideración a las causales de exención de la sanción si éstas cupieren.

8º) Que, asimismo, y en tanto a esta Corte sólo le está permitido analizar el grado de adecuación existente entre las obligaciones que la ley impone y los fines cuya realización procura (doctrina de Fallos: 199:483), no corresponde juzgar el acierto o conveniencia del medio arbitrado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones para alcanzar el fin propuesto (Fallos:

240:223; 247:121; 250:410; 251:21; 253:352 y 257:127), pues el control de constitucionalidad que incumbe a los jueces excluye tal examen.

9º) Que ello es así, en tanto la reglamentación no adolezca de una iniquidad manifiesta (Fallos: 300:642, considerando 6º y su cita) ni se trate de penas desmedidas, crueles o desusadas (confr. "Martínez, José A.", considerando 11 y su cita, del 6 de junio de 1989), supuestos éstos que no se configuran en la especie.

10) Que, efectuadas las precisiones que anteceden, cabe concluir que la norma impugnada, al establecer la sanción de clausura por tres días para aquellos establecimientos comerciales que no emitan facturas o comprobantes en la forma y condiciones que establezca la Dirección General Impositiva - garantizando, por lo demás, un adecuado resguardo del derecho de defensa con el procedimiento reseñado en el considerando 3º-, constituye una razonable manifestación del poder de reglamentación (artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional) sin mengua de los derechos de trabajar y ejercer toda industria lícita y de propiedad, reconocidos por la Carta Magna. Más aún, si se tiene en cuenta que la atribución de declarar inconstitucional una ley sólo debe ser ejercida cuando la repugnancia con la cláusula constitucional que se invoca es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable, debiendo resolverse cualquier duda a favor de la constitucionalidad, en especial, si ello es posible sin violencia de los textos (Fallos: 209:337; 234:229; 235:458; 242:73 y 244:309).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de apelación. Sin costas, atento a que las peculiaridades del caso y lo novedoso de la cuestión jurídica planteada pudieron hacer creer al demandante que se encontraba asistido de derecho para sostener su posición (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvanse los autos al juzgado de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte nuevo pronunciamiento con arreglo al presente (artículo 16, primera parte, de la ley 48). - Augusto C. Belluscio. - Enrique S. Petracchi.

Podemos extractar del fallo lo siguiente: en la base del régimen represivo vigente: *“No se trata, pues de amedrentar porque sí, sino de moverse en la órbita de lo razonable, induciendo más la persuasión que el miedo, y graduando las sanciones conforme a las circunstancias de cada caso.*

El sistema de fiscalización tributaria no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a toda actividad estatal. Y el fin no justifica los medios. Por eso, a los medios que se dirigen a un fin legítimo hay que seleccionarlos y controlarlos muy bien. Sobre todo en sede judicial”.

Conclusiones

Desde nuestro punto de vista creemos que se podrían analizar los siguientes temas y realizar las modificaciones aquí expuestas.

Entendemos que para la represión de las infracciones formales es suficiente con la sanción de multa.

Hay que replantear seriamente la aplicación de esta sanción pues la medida de clausura reiteramos significa una lesión patrimonial para el contribuyente. Para las infracciones mas importantes, aplicar la sanción de clausura previo debido proceso con intervención del Poder Judicial.

La jurisprudencia viene encausándola en este sentido hacia causales que revisten gravedad y que son clara muestra de la intención de evadir y no la sola falta de cumplimiento a deberes formales como puede ser la exhibición de la placa de calidad de contribuyente.

El espíritu del Poder Ejecutivo en los proyectos de reformas a la ley tributaria es siempre encausado a recomponer el sistema impositivo para la obtención de recursos. Esto lo motivo a la inclusión de medidas de fiscalización y determinación de los impuestos por parte de la Administración, dotándola de herramientas como la clausura. Esto creemos que es un error ya que se utiliza para sancionar el incumplimiento de deberes formales, debería aplicarse el criterio europeo que sancionan a estas violaciones siempre que exista la obligación de presentación de declaraciones juradas para configurar así un delito de resultados y no de peligro.

Creemos que el nudo del problema esta en realizar una reforma, simplificando el sistema normativo vigente. Esto en cuanto a la excesiva cantidad y complejidad de las mismas, que hacen dificultoso el cumplimiento de las obligaciones fiscales dictan constantemente normas y modificaciones a estas. A modo de ejemplo la Administración ha dictado 400 resoluciones en un año.

Esto conlleva a necesitar de expertos en la materia para poder cumplir con todos los requerimientos legales, y trae como consecuencia un elevado costo operativo y administrativo, muchas veces imposibles de cumplir.

La simplificación tributaria daría solución a casi todas las causales de clausura ya que, en la mayoría de los casos, el incumplimiento proviene de la

falta de conocimiento de alguna resolución que modifíco la norma como así también de la poco clara redacción de las mismas que da lugar a un sin número de interpretaciones diferentes sobre lo mismo.

Esta en manos del Congreso, realizar esta reforma y la posibilidad de encuadrarla constitucionalmente.

Nos gustaría recordar en este momento las sabias palabras de John Locke, quien sostenía que "... un rey tiene dos alternativas fiscales. O exprime a su pueblo y así obtiene recursos, o lo deja florecer en libertad y después le cobra menos en proporción, pero más en términos generales..."

Bibliografía

“ Fiorini B A. Acto administrativo e instrumento público. Buenos Aires : La Ley; 1993”

“Cassagne J C. Derecho administrativo. 6ª ed. actualizada, Buenos Aires: Abeledo Perrot; 1996”

“Carranza Torres R L. “El Amparo Tributario” SJA 30/7/2003”

“Carranza Torres L R. “Practica del Amparo”. Buenos Aires: Alveroni;1998”

“Fernández T. De la arbitrariedad de la Administración. 1ª ed. Madrid: Civitas 1994” .

“García Belsunce H. Derecho Tributario Penal.Buenos Aires: Depalma, 1985”

“Giulliani Fonrouge C M .Derecho Financiero. 2ª. ed. Buenos Aires: Depalma; 1976”

“Giulliani Fonrouge,Navarrine S . Procedimiento Tributario.5ª ed., Buenos Aires: Depalma 1992”

“Maquiavelo Nicolas. El Principe ed. en Castellano, Buenos Aires: Alianza; 1999

“Kelsen H .Teoría Pura del Derecho. 29ª ed. Buenos Aires: Universitaria de Buenos Aires;1992.

“Kelsen H. ¿Qué es la justicia? , México: Fontamara; 1997”

“ Beltrán J. La reforma del sistema sancionatorio de la ley 11683. Doctrina Tributaria 1998; V(248): 12-15”.

“Castellano F. Reformas al régimen de procedimientos y penal tributarios. Doctrina Fiscal 1997; XL(487):23-37

“Dalmasio A. Practica y Actividad Tributaria. Doctrina Tributaria. 2000; V(321):126”.

“ Díaz V O, Los Limites de la Administración. Impuestos, 1986; 20(81):875”.

“Durand B M. Clausuras. Técnica Impositiva 2000; (104)116-118

“ GRÜN E, La ley 20680, ¿de abastecimiento o penal tributaria?. La Información 1998; LXIV(20), 671”.

“Lamarca Perez C. Observaciones sobre nuevos delitos contra la hacienda pública. Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública 1985; XXXV(178): 743”

“Lubarry J. Evolución del concepto de penalidad en la nomenclatura de administrativa fiscal, especialmente a través de la jurisprudencia de los tribunales superiores argentinos. La Ley 1996; X (65): 825”.

“Malvestiti D. El procedimiento administrativo. Técnica Impositiva 2000; (123):4”

“ Pallaricini E. Facturación y registración. Doctrina Tributaria 1990; (234): 761”

“de Biase, M. A. La sanción de multa y Clausura. Conceptos 2001; 76:2

“ Alurralde A. La resolución general 100 y sus simetrías con el sistema de timbraje chileno. Periódico Económico Tributario 1998 Agosto 21; 3(2).”

“Haddad A. La confusión de los hechos para la clausura. Una sentencia ejemplar. Periódico Económico Tributario 2000 Marzo 14; 1(col.2).

“ Navarrine S C. ¿Deslealtad del fisco o de los contribuyentes?. Periódico Económico Tributario 1992 julio 23;3(col.2)”.

“Dagostino J. Infracciones formales, multas y clausuras en el Monotributo. Ámbito Financiero 2003 Febrero 24; 22 (col.1)”

“De la Horra Recia de C. Incumplimiento de obligaciones formales. Periódico Económico Tributario 2000 octubre 10;1(col.1).

“Edelman J R. Es suficiente con las multas; la clausura debería derogarse. Ámbito Financiero 2003 agosto 11; 24 (col. 1)”

“Gómez de Russo, G. Cámara Penal Econ., Sala III, 12/5/92,” con comentario de Navarrine S C .Periódico Económico Tributario 1992;2(col.2)”.

“Sandullo J. Conversando con el afable Jorge Sandullo. Periódico Económico Tributario 1995 setiembre 1;8 (col.3)”.

“Sertorio G. Nuevo régimen de emisión de comprobantes. Periódico Económico Tributario 1998 Agosto 21; 3(col.2).

” Roldan, Retroactividad: alcances y limitaciones, Periódico Económico Tributario 1995;6(col.3)”.

“Balte C. Para que las medidas no fracasen. La Nación 2000 junio 22; 2(4)”

“Ley 11.683. Suplementos Universitarios ed. 5ª. La Ley. Texto actualizado al 21/1/2003”

“Carranza Torres R L. “Caracterización de la mora administrativa”. DJ del 7/11/2001 sección artículos en [http://www. diario judicial.com/Default.asp?Estilo=22Pagina=articulo.asp?id=8877](http://www.diariojudicial.com/Default.asp?Estilo=22Pagina=articulo.asp?id=8877)”.

<http://www.lexisnexis.com.ar>

Indice

Prologo	1
Capitulo I	3
Introducción.....	3
Obligaciones formales.....	7
Otras características de las obligaciones formales	9
Que es el deber fisco contribuyente	10
Capitulo II	12
Verificación y Fiscalización.....	12
Articulo 33	12
Antecedentes del texto.....	13
Responsables no comerciantes	13
Comerciantes	14
Obligación de llevar contabilidad.....	15
Sujetos obligados a registrar sus operaciones.....	16
Requisitos de la documentación.....	16
Registración	16
Sanciones.....	17
Certificación de balances	17
Conservación de documentos.....	18
Exhibición de comprobantes	19
Colaboración de funcionarios públicos.....	19
Recursos de la seguridad social.....	20
Articulo 34	20
Antecedentes del texto.....	20
Facultades de la AFIP	20
Articulo 35	21
Antecedentes del texto.....	23
Amplitud de facultades.....	23
Suministro de informes.....	24
Presentación de documentos.....	24
Inspección de libros y comprobantes	25
Auxilio de la fuerza publica.....	26
Allanamiento de domicilio.....	27

Colaboración de funcionarios	30	
Funcionarios autorizados	30	
Facultades discrecionales	30	
Procedimiento artículo 75 de la ley 11.683	36	
Cuadro	Clausura	Preventiva
.....
		37/3
8		
Capítulo III	39	
Artículo 40	39	
Antecedentes del texto	39	
Tipificación de la infracción	42	
Descripción de los tipos penales. Jurisprudencia	44	
Agravamiento de las sanciones	46	
Que tipo de sanción constituye realmente la clausura	46	
Principio de legalidad	49	
Emisión de facturas vencidas	49	
Trascripción del pronunciamiento de la Cámara	50	
Condonación Decreto 93/2000	51	
Capítulo IV	56	
Normas de Control de la AFIP	56	
Doctrina Jurisprudencial. Controladores fiscales	58	
Corte confirma la pena de Clausura	58	
Sentencia	59	
Doctrina jurisprudencial emergente de la presente causa	59	
Normativa aplicada en autos. Artículo 40	60	
Jurisprudencia sobre controladores fiscales	62	
Conclusiones	65	
Capítulo V	67	
Monotributistas	67	
Cuestiones de fondo	68	
La Corte Suprema da fin a uno de los problemas planteados	71	
Fallo Lapiduz	72	
Capítulo VI	76	
Procedimiento	76	

Cuadro Procedimiento Clausura	78
Naturaleza de las actas de constatación de infracciones en la jurisprudencia en general	79
Acta de constatación valor probatorio	79
Acta de constatación en las infracciones al art. 40.....	79
Conclusión.....	87
Plazos para el fisco	88
Plazos para el contribuyente	90
Amparo tributario.....	91
Requisitos de su procedencia	93
Procedimiento	97
Prospectiva del instituto	99
Artículo 42	101
Antecedentes del texto.....	101
Cumplimiento de la clausura	101
Artículo 43	101
Antecedentes del texto.....	101
Efectos de la clausura	102
Artículo 44	102
Antecedentes del texto.....	102
Quebrantamiento de la clausura	103
Procedimiento de aplicación.....	103
Capítulo VII	105
Evaluaciones finales sobre el instituto de clausura	105
Multa y clausura	107
Clausura preventiva	108
Análisis.....	108
Fallo Mickey	108
Conclusión.....	119
Bibliografía	121