

“LA REFORMA NO APRUEBA EL TEST DE RAZONABILIDAD”

COMISIÓN Nº2: “INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS”

21º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de
Buenos Aires

CABA, 4 al 6 de septiembre de 2019

Autores:

Abog. Fernando Marcelo Pierri

Contador Eugenio Goyeneche

RESUMEN

Una de las cuestiones que suscita mayores controversias en el régimen sancionatorio es la sanción de clausura dispuesta en el artículo 40 de la ley procedimental (Ley 11683 T.O. 1998). Su resistencia se debe a la gravedad que implica la restricción al derecho constitucional de trabajar y ejercer toda industria lícita (Artículo 14 de la Constitución Nacional).

La sanción de clausura fue introducida en la ley de procedimientos tributarios (Ley N°11683) por la ley N°23314 (B.O.8/05/86). Subsiste hasta el día de hoy luego de varias reformas que fueron ampliando los supuestos infraccionales.

En el año 1991 el Alto Tribunal analizó la constitucionalidad de la sanción en la causa "**Dr. García Pinto, José p/Mickey S.A. s/infracción art.44, inciso 1º, ley 11683**". En su cometido determinó que la sanción de clausura no se exhibe como exorbitante desestimando los agravios del contribuyente y revocando la sentencia apelada (En primera instancia, el juez federal de Neuquén declaró la inconstitucionalidad del inciso 1º del entonces artículo 44 de la ley 11683 por resultar violatorio de los derechos consagrados en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional).

La constitucionalidad de la sanción fue contrastada con el principio de razonabilidad o proporcionalidad de las normas. Conforme al principio innominado de razonabilidad las sanciones deben ser proporcionales a la falta cometida. En el caso de la sanción de clausura, las conductas tipificadas deben tener entidad suficiente para legitimar la aplicación de penas que conculcan el ejercicio pleno de los derechos constitucionales.

Si bien coincide en que la carta magna no consagra derechos absolutos su restricción debe fundamentarse en normas ponderativas de la realidad tributaria de los contribuyentes, sobre todo, si son de carácter represivo.

Tras la reforma de la ley N°27430, se impone repensar la aplicación de sanciones que resultan excesivamente gravosas para los ciudadanos. Me refiero a la sanción de clausura. Sanción que ha sido siempre cuestionada por inculcar derechos fundamentales consagrados en la Constitución Nacional.

El objetivo del presente trabajo es profundizar en los argumentos expuestos en los debates parlamentarios; en la jurisprudencia; y, especialmente, en la doctrina; para determinar la incompatibilidad de sanción de clausura en el ámbito infraccional tributario.

En última instancia ponderaré las modificaciones de la reforma de la ley 27430, entendiendo que la eliminación de la sanción de multa como pena principal supone un agravamiento de la acción punitiva del Estado frente a las conductas tipificadas en la norma en ciernes.

LOS ILICITOS TRIBUTARIOS

Los ilícitos tributarios se dividen en infracciones o delitos. La ley de procedimiento tributario (Ley N°11683 T.O.1998) sólo sanciona las conductas tipificadas como infracciones. Los delitos tributarios se regulan en la ley penal tributaria (Ley N°27430).

En su mayoría las infracciones tributarias se sancionan con multa. Pero en el caso del artículo 40 de la ley de rito, el legislador ha resuelto agravar la pena de conductas que considera "especialmente" lesivas al bien jurídico protegido.

La "especialidad" de la norma ha sido justificada, por ejemplo, en el mensaje presidencial del 12 de noviembre de 1996 (Ley N°24765 B.O. 13/01/97) dirigido al cuerpo legislativo para reformar la sanción de clausura en la ley procedimental: *"La evasión ha alcanzado límites críticos y ese estado de cosas afecta a la comunidad en general, por su repercusión inmediata en el orden económico financiero del Estado nacional y en el plano de las convicciones ciudadanas sobre la equidad de los impuestos."*

"Se considera que con estas modificaciones que se propician y con otras relativas a la legislación penal tributaria que se encuentran en proceso de gestación, la Dirección General Impositiva organismo dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos se encontrará debidamente dotada y respaldada para llevar a cabo la difícil y urgente tarea de mejorar substancialmente el comportamiento de la recaudación fiscal de los próximos períodos."

El senador Verna –miembro informante de la ley- justificó su posición en los debates parlamentarios: *"(...)Ocurre, señor presidente, que aún no ha ganado en toda su dimensión en la conciencia colectiva el alcance del daño causado por la evasión tributaria. En otros órdenes –como por ejemplo en el sanitario- admitimos sin discusión la práctica de la clausura, aun en forma automática, porque nos resulta evidente el riesgo sobre la salud y sobre las vidas de las personas. Pero en el orden tributario parece que no evaluamos con la misma intensidad el riesgo de la evasión, cuando sus consecuencias pueden ser igualmente inminentes y dañosas en ese mismo orden y en otros de semejante importancia, ya que el escamoteo al tesoro público puede implicar desatención de la salud y de otras necesidades sociales perentorias (...)"*.

Es importante destacar el estricto cumplimiento del principio constitucional de tipicidad penal que deviene del artículo 18 de la Constitución Nacional. Exige la determinación precisa del valor jurídico protegido. Por cuanto una norma es reputada antijurídica no exclusivamente cuando es

contraria a derecho, sino cuando vulnera un valor que la sociedad pretende proteger en determinado espacio temporal.

Ese valor ha sido definido en el caso de las infracciones formales como las facultades de verificación y fiscalización. Las infracciones formales son incumplimientos a los deberes de los contribuyentes y responsables frente a la administración tributaria. Tales deberes tributarios se traducen en términos del Código Civil y Comercial en obligaciones de hacer (*ARTÍCULO 773. Concepto. La obligación de hacer es aquella cuyo objeto consiste en la prestación de un servicio o en la realización de un hecho, en el tiempo, lugar y modo acordados por las partes.*).

Si bien las obligaciones de hacer surgen de lo regulado en la ley procedimental (*ex lege*) definen y precisan el bien jurídico protegido por la norma infraccional. La ley confiere a la Administración tributaria potestades para exigir de los contribuyentes conductas que coadyuven al cumplimiento de sus objetivos. Es decir, los deberes tributarios son los “medios” en procura del objetivo al que tienden todas las leyes tributarias.

Por tal motivo el régimen infraccional formal protege las facultades del Organismo fiscal (Los medios). El objetivo o fin –La integridad de la recaudación fiscal– son protegidos por normas infraccionales materiales.

En las posturas de los miembros del Congreso se comprueba la confusión en los bienes jurídicos protegidos por las normas procedimentales. En el capítulo VI de la ley de rito se tipifican las conductas lesivas que se separan en infracciones formales e infracciones materiales. Dicha clasificación se circunscribe a los distintos bienes jurídicos que protegen unas y otras normas. Mientras en las infracciones materiales el bien jurídico es la recaudación fiscal; en las formales la norma protege las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Las primeras son infracciones de resultado, mientras que las segundas son de peligro.

La clausura debe incluirse en aquellas infracciones que sancionan conductas que vulneran las facultades de verificación y fiscalización. Cuando hablamos de deberes formales nos referimos a obligaciones anteriores a la obligación principal de pagar los impuestos. El derecho infraccional se anticipa al menoscabo en la integridad de la recaudación fiscal, sancionando conductas (incumplimiento de los deberes formales) que permiten al Organismo Fiscal definir, en principio, sobre base cierta, la materia imponible tanto respecto de su objeto, sujeto, momento de consumación y cuantía.

En consecuencia, el sujeto puede pagar regularmente sus impuestos y, sin embargo, ser sujeto de un sumario por infracción a los deberes formales. Supongamos que el contribuyente ingresó el monto del impuesto al valor agregado por las ventas realizadas, pero omitió registrar esas operaciones en los libros correspondientes. En este caso, el sujeto será pasible de sanción de clausura por cuanto el bien jurídico que se protege son, como ya mencionamos, las facultades de verificación y fiscalización.

Corolario de lo antedicho es que estamos en presencia de una infracción autónoma. El sujeto no podrá exculparse presentando los recibos de sus impuestos pagos. Deberá explicar los motivos por los cuales, por ejemplo, no se registraron las operaciones comerciales tal como lo establece el artículo de marras y su reglamentación.

Una vez establecida la diferencia nítida entre los bienes jurídicos protegidos, propongo analizar la legitimidad de la sanción de clausura ante incumplimientos formales. Es indiscutible su legalidad por cuanto nuestros legisladores sancionaron el artículo 40 de la ley 11683 con interdicción de la justicia para resolver sobre la oportunidad, mérito o conveniencia de la norma jurídica.

Por tal motivo, no basta con la legalidad. Las normas sancionatorias para ser legítimas exigen su tipificación; la definición concisa del bien jurídico tutelado; la afectación concreta de ese valor jurídico; y la proporcionalidad entre la conducta reprochable y la sanción.

Si bien es competencia exclusiva del poder legislativo la tipificación de conductas lesivas de bienes jurídicos, no debe sustraerse al cumplimiento del principio innominado de razonabilidad de las leyes que surge de los artículos 14, 17 y 28 de la Constitución Nacional que proclama que los derechos contenidos no son absolutos y que están sujetos a las leyes que reglamentan su ejercicio.

EL PRINCIPIO INNOMINADO DE RAZONABILIDAD

Nuestra Constitución establece en su artículo 14 que todos los habitantes de la Nación gozan de los derechos conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio, mientras que, en su artículo 28 se prohíbe que los principios, garantías y derechos sean alterados por dicha reglamentación. Si bien la carta magna no expresa el principio de razonabilidad es reconocido por nuestro Alto Tribunal en su artículo 33.

Podemos definir al presente como la adecuación o proporcionalidad de los medios elegidos en procura del cumplimiento de un fin (Finalidad que tienen en mira los legisladores al sancionar las leyes). Cuando los medios son desproporcionados o existen alternativas más efectivas, la justicia ha determinado su arbitrariedad y declarado su inconstitucionalidad.

Se ha discutido si la justicia puede valorar los fines elegidos considerando que tales atribuciones exceden del marco de la justicia. La jurisprudencia ha sido clara al establecer que las cuestiones de mérito, oportunidad o conveniencia no son justiciables.

A lo largo de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, las leyes han perseguido la protección de la seguridad, moralidad y salubridad públicas. Con la modernización de las relaciones económicas las cíclicas crisis han sido resueltas mediante la sanción de normas que paliaran las situaciones de emergencia. Tales finalidades son competencia exclusiva del poder ejecutivo y legislativo, siendo ajeno al poder judicial.

Sin embargo, entiendo que cuando la finalidad procurada por la ley es manifiestamente arbitraria, los tribunales deben reconsiderar su postura y declarar su inconstitucionalidad. Así lo expresa Juan Francisco Linares en su obra **“Razonabilidad de las leyes”**, cuando cita la causa **“Municipalidad de la Capital c/Isabel Elortondo”** (Fallos 33:162) o **“Canale c/Pcia.de Mendoza”** (Fallos 118:278):

“Que esto no obstante y si bien los tribunales no están llamados a examinar la oportunidad y conveniencias de las medidas legislativas o administrativas tendientes a proteger la salud pública, es incuestionable que de acuerdo con los arts. 14, 17, 19, 20 y 28 de la Constitución Nacional, la doctrina y la jurisprudencia, pueden resolver en circunstancias extraordinarias de manifiesto e insalvable conflicto entre aquéllas y la ley fundamental, que las mismas no tienen relación con sus fines aparentes y que se han desconocido con ellas, innecesaria e injustificadamente, derechos primordiales que el poder judicial debe amparar(...)”.

Toda ley cuyo fin sea palmariamente ajeno a las directrices de nuestra Constitución Nacional debe ser declarada inconstitucional por los jueces sin menoscabo de la división de poderes adoptada por nuestra República.

Señala Linares (obra citada, pag. 108), "(...)En axiología jurídica se habla de razonabilidad cuando se busca el fundamento de los valores específicos del plexo axiológico: solidaridad, cooperación, poder, paz, seguridad, orden y se lo halla en el valor de totalidad llamado justicia. La justicia es así racionalizadora de los otros valores. Estos son razonables en cuanto se fundan en la justicia."

"Justicia" es un concepto que ha variado con el tiempo. Dependerá de lo que se entienda por justo en determinado momento histórico. Nuestra Carta Magna, por ejemplo, ha sido reformada conforme a los principios ideológicos imperantes en distintas épocas de la historia argentina.

El concepto razonabilidad en sentido estricto es el que se entiende por razonabilidad de ponderación por cuanto se valora (pondera) la proporcionalidad de los medios conforme a un objetivo. La **razonabilidad de ponderación** debe distinguirse de la **razonabilidad de selección**. Esta última como garantía de la igualdad en la ley.

Sucede que en ciertas circunstancias la norma no es general sino que su aplicación dependerá de la selección de categorías de ciudadanos. Dicha selección merece también ser merituada conforme al principio establecido en el artículo 16 de la C.N. A diferencia de la razonabilidad propiamente dicha, se exige una segunda valoración que justifique la clasificación o discriminación de categorías o clases, lo que importará la imposición sobre unos en beneficio de otros.

Estructura lógica de la norma

Recordemos los conceptos de **endonorma** y **perinorma** o norma primaria y secundaria de Hans Kelsen. La valoración jurídica se hace sobre cada una de ellas.

La estructura de ambas es similar (antecedente y consecuente). A determinada situación jurídica se exige una determinada acción u omisión (Endonorma). Ante el incumplimiento de la obligación se impone una sanción (Perinorma).

Linares entiende que debe darse cierta igualdad o equivalencia axiológica entre el antecedente y consecuente. Por ejemplo, en un contrato de compraventa, mientras el vendedor está obligado a entregar una cosa, el comprador se compromete a desembolsar un precio a cambio. En caso de incumplimiento de las partes, la sanción será el cumplimiento forzado o el pago de un resarcimiento.

Tal meritación de razonabilidad entre el antecedente y consecuente se define como razonabilidad de ponderación o valoración. *"En el acto de dictarse esta norma se da, por lo tanto, una valoración jurídica comparativa de...justicia...entre la primera parte de la endonorma y la segunda. O sea, entre el antecedente y el consecuente de la endonorma."* (Linares, obra citada, pag.115)

Me abocaré al estudio de la razonabilidad de la perinorma por cuanto el presente trabajo se enmarca en el análisis del principio de razonabilidad en materia de sanciones.

La razonabilidad ponderativa de la perinorma:

En palabras de Linares, es *"(...)la parte de la norma en la que se incluye el entuerto (como no-prestación) y la sanción(...)"*.

La razonabilidad de la endonorma no implica necesariamente la consecuente razonabilidad de la perinorma. Como bien señala el citado autor existe una autonomía entre ambas proposiciones y, por lo tanto, podría concluirse su irrazonabilidad cuando se impute a un determinado incumplimiento una sanción desproporcionada.

La jurisprudencia argentina se ha expedido en escasos casos respecto a la razonabilidad ponderativa de la perinorma. El citado autor menciona las causas "**La Eléctrica del Norte c/ Pcia. de Tucumán**" (Fallos 179:54) y "**Frigorífico Anglo c/ Gobierno de la Nación**" (Fallos 171:366). Sin embargo, el Alto Tribunal desperdició la oportunidad de expresar su pensamiento sosteniendo, por ejemplo, que "(...) *Nada obliga a proporcionar la multa con el daño sufrido por el vendedor*".

En el ámbito tributario –más específicamente en la sanción de clausura del artículo 40 de la ley de rito-, la jurisprudencia ha receptado favorablemente la aplicación de sanciones restrictivas del ejercicio pleno del derecho a trabajar. La Corte Suprema de Justicia de la Nación legitimó la constitucionalidad de la sanción en el fallo "**Dr. García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inc. 1º, ley 11.683**" (5 de noviembre de 1991).

La (im)precisión conceptual del bien jurídico protegido por la norma infraccional que sanciona con clausura se establece en sus considerandos 9º y 12º.

"(...) 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 recaudados 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.

12º) 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.(...)".

Comparto los conceptos esgrimidos por los autores Nercellas y Sferco en su libro (Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales-Errepar-2006-pag.59) cuando al citar a Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo A. Russo, expresan que "*(...)la definición de la CSJN confunde la finalidad que inspiró el dictado de la normativa con el bien jurídico tutelado. Como si dijéramos que el bien garantizado por una figura penal cualquiera (v.gr. el homicidio) es la paz social.*"

El dictamen del procurador general considera que la sanción de clausura es plausible con las normas contenidas en la Constitución Nacional. Incurre en el error de la Comisión que trató el proyecto de ley en el Poder Legislativo, al elegir a la sanción de clausura como instrumento de lucha contra la evasión tributaria.

Mismo defecto se vislumbra en los considerandos del fallo y en los votos en disidencia parcial de los dres. Belluscio y Petracchi.

El considerando 7º repite el informe de la Comisión Legislativa de la Cámara de Diputados de la Nación: "*La lucha contra la evasión se refleja a través de distintas instituciones que mancomunadamente contribuyen a ese objetivo, ya que su control permitirá hacer efectiva la justicia que proclamamos, evitando las nocivas consecuencias que produce 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.*".

Los votos de Petracchi y Belluscio también mencionan a la evasión fiscal como objetivo a erradicar e incluso resaltan que el bien jurídico a proteger excede a la integridad de la renta fiscal, permitiendo la tan mentada equidad tributaria.

Lo cierto es que resulta palmaria la equivocación de legitimar la sanción de clausura como instrumento para erradicar la evasión. La evasión tributaria es la contracara de la recaudación fiscal o renta fiscal, y como ya mencioné ese valor tiene su protección en las normas infraccionales materiales. Mayor protección supone ambigüedad en la delimitación de los bienes jurídicos, afectación del derecho de defensa y limitación del principio de intervención mínima del derecho penal.

Entiendo que el error de la Corte se circunscribe a la transcripción de los términos expresados en el informe de la Comisión Legislativa sin interpretación alguna. Hubiese sido deseable un aporte del Alto Tribunal en la delimitación del concepto del bien jurídico a proteger por la norma en cuestión. Por cuanto el principio de tipicidad penal exige precisión en la redacción de la conducta ilícita como así también en la definición del valor a proteger.

Concuerdo con la postura expuesta por los autores Bertazza y Díaz Ortiz (La clausura impositiva-Errepàr-1997, pág.17): *"Sin embargo, no coincidimos plenamente con esta caracterización del bien jurídico tutelado sostenida por nuestro más Alto Tribunal, por cuanto no necesariamente el cumplimiento de deberes formales tributarios tiende a proteger las reglas de transparencia del mercado y si lo hace es con un propósito secundario o indirecto. El bien tutelado es la potestad fiscal de control de las operaciones de los contribuyentes y, si bien ese control tiene por finalidad la cuantificación de la obligación tributaria material, tampoco es ésta la razón de la vigencia de la norma de clausura.*

En efecto, el flujo normal de la recaudación de los tributos tiene dos vertientes de protección penal a través de las llamadas "infracciones materiales" –arts. 45, 46 y 47 de la L. 11683- y de la propia ley penal tributaria 24769 –que recientemente reemplazó a la L. 23771-, y nos parece sobreabundante e innecesario recurrir a una tercera norma sancionatoria que proteja el mismo bien jurídico que los otros subsistemas; tanto más cuando los campos de actuación de las normas que imponen las obligaciones de dar y los deberes formales de hacer son muy nítidos dentro de la ley de procedimientos impositivos."

La ausencia de una precisión en el concepto del bien a salvaguardar atenta contra el principio de tipicidad penal. La doctrina es unánime en afirmar que el bien jurídico protegido por el artículo 40 de la ley de rito son las facultades de verificación y fiscalización. Esta "extensión" violatoria de los principios de legalidad y defensa en juicio exige, ante la ausencia de un pronunciamiento respecto a la razonabilidad de la perinorma, una comparación con otras normas que repriman el incumplimiento con la sanción de clausura. Además deseo agregar que la mentada equidad tributaria no se logra mediante la utilización del derecho penal sino con la estructuración de un sistema tributario progresivo.

La razonabilidad de selección en la perinorma

Como ya mencioné en defecto de pautas suficientes para establecer la razonabilidad en estricto sentido, el parámetro del cual se ha servido la jurisprudencia para analizar la adecuación de los medios utilizados es el principio de igualdad o, en palabras de Linares, la razonabilidad de selección. Explica que para comprender dicho concepto se exige por lo menos comparar dos normas distintas, en cada una de las cuales a ciertos hechos o incumplimientos se corresponden ciertas obligaciones o sanciones.

Siguiendo los conceptos esgrimidos por el citado autor y, tomando como ejemplo la sanción de clausura, voy a analizar las distintas legislaciones que la incluyen. Son pertinentes las siguientes:

- 1- Ley de Abastecimiento (Ley N°20680)
- 2- Ley Federal de Carnes (Ley N°22375)
- 3- Código Alimentario Argentino (Ley N°18284 y su Decreto N°2194/94)
- 4- Ley de Emergencia Sanitaria (Decreto N°341/92)
- 5- Ley Nacional de Higiene y Seguridad en el trabajo (Ley N°19587)
- 6- Código Aduanero (Ley N°22415)

La ley federal de carnes. Ley que faculta al Poder Ejecutivo Nacional a reglamentar en todo el territorio del país el régimen de habilitación y funcionamiento de los establecimientos donde se faenan animales y se elaboren o depositen productos de origen animal. Dicho régimen comprenderá los requisitos de construcción e ingeniería sanitaria, los aspectos higiénico-sanitarios, elaboración, industrialización y transporte de las carnes, productos, subproductos y derivados de origen animal destinados al consumo local dentro de la misma provincia, Capital Federal y Territorio Nacional, los que deberán transitar con la correspondiente documentación sanitaria. El incumplimiento de sus normas será pasible de clausura temporaria o definitiva de los establecimientos.

Ley de emergencia sanitaria. El decreto N°341 del año 1992 declaró la emergencia sanitaria en todo el Territorio de la Nación con motivo de la situación epidemiológica provocada por el avance del cólera. En su artículo 4° se tipifica la sanción de clausura preventiva cuando haya motivo fundado para creer que se está cometiendo una infracción que atente contra la salud de la población.

El código alimentario argentino. Elabora normas para la producción, elaboración y circulación de alimentos de consumo humano en todo el país, estipulando disposiciones higiénico-sanitarias, bromatológicas y de identificación comercial del Reglamento Alimentario aprobado por Decreto N° 141/53, con sus normas modificatorias y complementarias. En su artículo 9° inciso C sanciona la clausura temporal, total o parcial del establecimiento.

Ley Nacional de Higiene y Seguridad en el trabajo. La ley 19587 reenvía a la normativa de la ley 18694 que dispone en su artículo 9° la clausura del establecimiento hasta el cumplimiento de la sanción de multa o arresto, manteniéndose entretanto el derecho de los trabajadores al cobro de las respectivas remuneraciones.

Ley de abastecimiento. Norma que se aplica a la compraventa, permuta y locación de cosas muebles, obras y servicios; prestaciones que se destinen a la sanidad, alimentación, vestimenta, higiene, vivienda, deporte, cultura, transporte, calefacción, refrigeración, esparcimiento; así como cualquier otro bien mueble o servicio que satisfaga necesidades comunes o corrientes de la población.

La sanción de clausura se tipifica en el artículo 5 inciso C por la comisión de las conductas descriptas en el artículo 4° de la misma ley. Asimismo, se tipifica la clausura preventiva en atención a la existencia de riesgo eminente de que se continúe cometiendo la infracción o cuando resulte indispensable para el mejor curso de la investigación.

Incluso la presente faculta a ejecutar la expropiación de todos los bienes destinados a la sanidad, alimentación, vestimenta, higiene, vivienda, cultura e insumos para la industria, que satisfagan necesidades comunes cuando se establezca un estado de emergencia económica.

Finalmente **el Código Aduanero.** Regula la tenencia injustificada de mercaderías de origen extranjero con fines comerciales o industriales, sanciona con multa, comiso y clausura. Con la particularidad que esta última podrá ser levantada siempre que el interesado ofreciere bienes a embargo suficientes para cubrir el máximo de la pena de multa.

Retomando las distintas corrientes que han insuflado los programas constitucionales (Estado liberal con protección de los intereses generales seguridad, moralidad, salubridad públicas y, Estado de bienestar general), encontramos una simetría con las legislaciones mencionadas.

La salubridad pública en las leyes de emergencia sanitaria; de abastecimiento; federal de carnes; y en el código alimentario. La seguridad, en la ley de Higiene y Seguridad en el Trabajo. El bienestar general, en el código aduanero que aplica la sanción de clausura por la tenencia no declarada de mercaderías de origen extranjero en aras de la protección de la industria nacional.

Respecto de la protección de la moralidad, podemos mencionar como ejemplo el código de Faltas de la provincia de Córdoba (Ley 8431 T.O. 2007). En su artículo 33 aplica la sanción de clausura a las faltas cometidas, aun cuando no esté prevista expresamente en la contravención, en el caso que importare un abuso en la explotación o atención de un establecimiento, comercio o local, cuyo funcionamiento dependa de una autorización, licencia o habilitación del poder público. Las faltas a la moralidad se refieren a la prostitución molesta o escandalosa o la admisión de menores en espectáculos públicos o establecimientos de diversión prohibidos en razón de su edad.

A diferencia de las legislaciones enumeradas, tales principios justificantes en lo relativo a la seguridad, moralidad y salud públicas no son sostenibles en la ley de procedimientos tributarios. Las infracciones del artículo 40 son meros incumplimientos formales que de ningún modo afectan la seguridad, moralidad, o salubridad públicas. Podrá argumentarse que, en definitiva, las deberes tributarios son los medios para una eficaz determinación de la cuantía tributaria. Pero en ese caso estaremos en presencia de incumplimientos materiales que afectan, como ya mencionamos, la integridad de la renta fiscal.

Las penas más graves se aplican exclusivamente en el ámbito delictual por cuanto el legislador considera que merecen especial reproche. La sanción de clausura, cuya gravedad es indudable, permanece invariablemente desde la reforma de la ley N° 23314 del año 1985. Es verdad que recién en el año 1990 se sanciona la primera ley penal tributaria (Ley N° 23771). Sin embargo, la sanción de clausura no ha sufrido modificaciones, todo lo contrario, las sucesivas reformas han ampliado el espectro de las conductas punibles.

Si la sanción de clausura fue la respuesta del derecho sancionador ante “un estado de necesidad” puntual producto del informalismo de la economía en una determinada época y, consecuentemente, un alto grado de evasión, dicha decisión debe ser revisada a tenor de lo preceptuado por el Alto Tribunal. Son requisitos imprescindibles para su valoración positiva: La existencia de una situación de crisis; la temporalidad de la legislación excepcional; la razonabilidad

del medio para conjurar la emergencia y; que la restricción impuesta a los derechos constitucionales sea un remedio y no su aniquilación.

En su defecto, si su aplicación responde a los lineamientos de una política criminal tributaria permanente de lucha contra la evasión, considero que la irrupción de la ley penal tributaria satisface el principio de intervención mínima del derecho penal, resultando innecesario el mantenimiento de la norma en cuestión.

Sanción de clausura. Nuevo tipo penal. La reforma de la ley 27430

ARTICULO 40 — Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil

de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes:

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

b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

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

d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo.

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

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

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

Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley.

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

Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PODER EJECUTIVO NACIONAL.

La primera de las reformas es la exclusión de la sanción de multa. Dicha supresión convierte a la norma del artículo 40 en más gravosa para el contribuyente. Esto se debe a que antes de la vigencia de la presente reforma el juez administrativo estaba facultado a eximir la sanción de clausura cuando a su juicio la conducta fuere "insignificante" para el derecho penal.

Dicho criterio se imponía con anterioridad en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Godoy, Roberto" (8/06/93). La Corte justifica la no aplicación de una sanción cuando el hecho que la estimula está por debajo del umbral de gravedad. Concluyendo que la aplicación de sanción importaría conculcar el principio de proporcionalidad y tornar la pena en arbitraria.

Asimismo, la reforma derogó el último párrafo del artículo 49: "(...)En los supuestos de los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a su continuación, 40 y agregado a su continuación, el Juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. En el caso de los artículos 40 y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción."

Dicha norma se refrendaba con la Instrucción General N° 6/07 que establecía: "3.3.1.5. Eximición de una de las sanciones: Cuando de acuerdo con la gravedad de la infracción y la condición del contribuyente, el juez administrativo considere que corresponde eximir al infractor de una de las sanciones previstas –por aplicación de lo establecido en el art. 49 "in fine" de la ley–, deberá dejar expresamente invocadas –en los Considerandos de la resolución administrativa respectiva– las circunstancias de hecho que fundamentan tal proceder."

Por lo tanto, la reforma de la ley N°27430 deroga el último párrafo del artículo 49 y, en consecuencia, la posibilidad de eximir la sanción de clausura en supuestos que no revistieren gravedad. Es decir, que la reforma ha supuesto la supresión del principio de insignificancia o bagatela.

Dicho principio era el instrumento que facultaba a los jueces administrativos a eximir la aplicación de sanciones gravosas para el contribuyente y subsanar la arbitrariedad de sanciones aplicadas en supuestos que no merecían reproche penal.

Comparto la postura de Bertazza y Díaz Ortiz (pag.131/132): *"(...)para comprobar la razonabilidad de una medida no basta con averiguar si tiene simetría con el fin que se obtiene mediante ella; eso solamente constituye un primer paso que recién se complementará una vez que se tenga por cierto que dicha medida sirve para alcanzar el fin a que se la destina, siendo imprescindible determinar si la misma es la más gravosa o la más benigna en la alternativa de varias posibles para el mismo fin. Porque si existiendo una opción que sea menos gravosa se ha elegido la más rigurosa o severa para el contribuyente, entonces no existe razonabilidad sino arbitrariedad."*

Por tal motivo, concluyo que la sanción de clausura no se ajusta a la medida de las sanciones administrativas que imponen una valoración positiva en el juicio de razonabilidad o proporcionalidad.

Si el derecho sancionador es la última *ratio* del ordenamiento jurídico debemos coincidir que las sanciones gravosas para el contribuyente debieran ser aplicadas como medidas excepcionales y fuera del ámbito del régimen infraccional tributario.

CONCLUSIONES

Para analizar la razonabilidad de las leyes hay que evaluar la adecuación de los medios al fin. La garantía innominada de razonabilidad tiene su sustento constitucional en el artículo 28 de la

Constitución Nacional: *"Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio."* Su formulación se basa en el Proyecto de Juan Bautista Alberdi que surge de sus obras *"Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina"* y *"Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina"*.

En tales obras se afirma que *"La Constitución –decía- debe dar garantías de que sus leyes orgánicas no serán excepciones derogatorias de los grandes principios consagrados por ella, como se ha visto más de una vez. Es preciso que el derecho administrativo no sea un medio falaz de eliminar y escamotear las libertades y garantías constitucionales."*

He enumerado fallos paradigmáticos del Alto Tribunal por los cuales se ha tamizado la constitucionalidad de las leyes con el innominado principio de razonabilidad. Aquellas leyes que no lograron una valoración positiva fueron declaradas inconstitucionales.

La racionalidad como concepto jurídico indeterminado debe ser completada por principios basales que emanan de nuestra Constitución. En tiempos liberales la protección del interés general se cumplía con la preservación de valores esenciales que el estado debía proveer como la seguridad o la salubridad. El interés general exigía por parte del Estado el ejercicio de sus facultades de reglamentación de los derechos, garantías y principios constitucionales.

Con la asunción de potestades de regulación económica, el Estado debió instrumentar herramientas necesarias para compensar las inevitables crisis. Siempre con el objetivo de procurar la satisfacción del interés general.

La crítica se dirige a la valorización del interés general que se ha entendido en determinado momento histórico social. En su análisis es imposible prescindir de las circunstancias sociales, éticas y filosóficas que se vislumbran de las decisiones legislativas y que la justicia debe revalidar.

No siempre la doctrina emanada de la jurisprudencia del Alto Tribunal ha justificado satisfactoriamente los principios de bien colectivo compensadores que, en la justicia de igualdad se valoró como orden, seguridad y poder en lo concerniente a lo que es policía de seguridad y salubridad públicas; así como también lo que concierne al estado de necesidad y situaciones de emergencia.

La reforma de la ley 27430 no hace reparo alguno a los errores mencionados. Por contrario, ratifica la arbitrariedad de normas sancionatorias.