

**“LA CLAUSURA: ESA PENA POCO EFICIENTE”**

Comisión N° 2: “Infracciones y Sanciones Administrativas”

21° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

Fecha de realización: entre el 4 y 6 de setiembre de 2019

Autores: Dr. Abog. Federico Cantisano y Dr. C.P. José Luis Martín

## **Sumario**

1. Introducción
2. La sanción de clausura
  - 2.1. Naturaleza y fundamentos de la sanción de clausura
  - 2.2. El art. 40 de la ley 11.683
  - 2.3. Los problemas que se dan con la sanción de clausura a la luz de los principios del derecho penal.
    - 2.3.1. Personalidad de la pena
    - 2.3.2. La proporcionalidad y la insignificancia
    - 2.3.3. Juez imparcial
3. Clausura preventiva
  - 3.1. Naturaleza de la clausura preventiva
  - 3.2. El art. 40 de la ley 11.683
  - 3.3. Los problemas que se dan con la sanción de clausura a la luz de los principios del derecho penal.
    - 3.3.1. Juicio previo
    - 3.3.2. Principio de Inocencia
    - 3.3.3. Derecho de Defensa
    - 3.3.4. Afectación a la división de poderes
4. Clausura Monotributistas
  - 4.1. Normas de aplicación
  - 4.2. Falta de proporcionalidad de la sanción de clausura
5. Perjuicios tangibles y cuantificables
6. Conclusiones

## **LA CLAUSURA: ESA PENA POCO EFICIENTE**

### **1. Introducción**

En la celebración del 21° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina se propone el abordaje de la temática relativa a las “Infracciones y Sanciones Administrativas”, materia esta que por su naturaleza, implica no sólo el análisis de cuestiones constitucionales, sino también de los principios que rigen la materia penal.

Sabido es que los derechos consagrados en nuestra Constitución Nacional no son absolutos. En este sentido encontramos limitaciones a los mismos tanto en la legislación, como en las decisiones que el Estado toma en el ejercicio del poder punitivo.

En otras palabras y, en lo que aquí nos interesa, cuando un contribuyente comete una infracción a un deber impuesto normativamente, los órganos de recaudación poseen la capacidad de sancionar a los mismos, es decir, restringir sus derechos.

Dentro del ordenamiento sancionador tributario encontramos distintos tipos de penas, como por ejemplo, la multa, la clausura, la suspensión de la matrícula, licencia o registro habilitante, la interdicción, el secuestro, la baja de la CUIT, etc., cada una de las cuales restringe de un modo distinto los derechos que por mandato constitucional le asisten a los contribuyente.

En el presente trabajo nos propones efectuar una serie de reflexiones respecto de la sanción de clausura, ya que a nuestro juicio se trata de una de las penas más graves que posee el ordenamiento sancionador, puesto que importa una restricción al derecho de propiedad, como así también al de trabajar y ejercer toda industria lícita, frente a incumplimientos de carácter principalmente formal.

Y sostenemos que el impacto de la sanción de clausura ya que en referencia al último de los derechos constitucionales indicados, la doctrina ha expresado que *“El ejercicio de la industria lícita tiene primordial importancia, toda vez que la industria representa un pilar fundamental del desarrollo económico. Como dijera Carlos Pellegrini: “sin industria no hay Nación”. Ya en 1810, el primer economista argentino, Manuel Belgrano, escribía que ni la agricultura, ni el comercio serían casi en ningún caso lo que son si no entrasen como complemento de la industria. Alberdi proclamaba que ni la ley, ni ningún poder podrían arrancar a la industria argentina su derecho a la libertad constitucional, agregando que el derecho al trabajo y a ejercer toda industria lícita era una libertad que abrazaba a todos los medios de la producción humana, sin más excepción que la industria lícita, es decir, aquella que fuera atentatoria contra la libertad de terceros”*<sup>1</sup>.

Asimismo, no podemos soslayar que, además de las restricciones a derechos, la clausura del local o establecimiento importa un daño social a quien la sufre ya

---

<sup>1</sup> Dalla Via, Alberto, “Manual de Derecho Constitucional”, Editorial Lexis Nexis, 1era Edición 2004, pág. 159.

que influye directamente en la reputación de un negocio; no pueden caber dudas que daña la imagen que la sociedad tiene del comercio.

Efectuadas estas consideraciones, no disponemos a analizar la temática planteada, con el fin de entender si realmente se trata de una sanción conveniente de acuerdo a los fines que la misma persigue.

## **2. La sanción de clausura**

### **2.1. Naturaleza y fundamentos de la sanción de clausura**

Como punto de partida, resulta preciso indicar que las sanciones tributarias son de naturaleza penal, es decir, rigen para ellas los principios y garantías que rigen dicha materia.

Así lo sostiene pacíficamente la doctrina mayoritaria, como la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, quien en reiteradas ocasiones<sup>2</sup> ha señalado que las clausuras y las multas revisten carácter penal.

También lo sostuvo expresamente en el conocido fallo “Lapiduz”<sup>3</sup> que la clausura es una sanción de tipo penal.

Dicho esto, dentro de las obligaciones que poseen los contribuyentes, nos encontramos con que los mismos no sólo son responsables de ingresar a las arcas fiscales los tributos que les corresponden, sino también que deben cumplir con una importante cantidad de deberes formales. Precisamente, el incumplimiento a estos últimos puede dar lugar a la aplicación de distintas sanciones, entre las cuales se encuentra la clausura.

Desde otro enfoque, el bien jurídico tutelado por esta clase de normas represivas no se encuentra dirigido a la recaudación fiscal, sino a las facultades de fiscalización y verificación que poseen los organismos de recaudación.

En este sentido la jurisprudencia indicó que “...en los casos de infracciones formales, en las que no se requiere un daño o un peligro concreto para su comisión, también se hace necesario que se proteja un bien específico tutelado que, como es obvio, no es la recaudación impositiva sino el control del ente recaudador entendido como la posibilidad de que la DGI verifique inscripciones de contribuyentes, verificaciones de sujetos, hechos y montos imponibles en forma adecuada, para que en última instancia aparezca el verdadero bien jurídico tutelado en forma mediata, la recaudación. Los supuestos del art. 44 de la ley 11.683 cobran entidad infraccional cuando exista un verdadero peligro de lesión al bien jurídico”<sup>4</sup>.

De ello se desprende que el contribuyente no puede obstaculizar las facultades de verificación y fiscalización que posee el organismo fiscal.

---

<sup>2</sup> Conf. CSJN, “Morrillas, Juan Ramón s/ apelación c/resolución de la DGI” y, “Buombicci, Nélida Adela s/apelación de clausura”, sentencias del 8 de junio de 1993.

<sup>3</sup> Conf. CSJN “Lapiduz, Enrique contra D.G.I s/ acción de amparo”, sentencia del 28 de abril de 1998.

<sup>4</sup> Conf. JNPE N° 3, “Nestlé”, sentencia del 19 de diciembre de 1990.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>5</sup> sentó jurisprudencia, hace ya muchos años, sobre la sanción de clausura estableciendo 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 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"*. Por otra parte indicó que el bien jurídico de cuya protección se trató excedía al de la integridad de la renta fiscal.

Concordantemente, la doctrina<sup>6</sup> sostiene que *"...la aplicación de la sanción de clausura trata de inducir a un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias"*.

Así, la conducta adoptada por el contribuyente para tipificar la infracción cuya transgresión merece sanción de clausura debe afectar el bien jurídico tutelado que no es otro que el organismo recaudador pueda desarrollar acabadamente sus facultades de fiscalización y verificación.

Teniendo en cuenta ello, no podemos perder de vista que la norma represiva no se dirige meramente a la represión de un incumplimiento formal, sino que el mismo tenga la capacidad de dañar o poner en peligro el bien penalmente protegido, tal como lo ha destacado la doctrina<sup>7</sup>.

Este pensamiento ha sido seguido en numerosas oportunidades por nuestros tribunales. Así, en el fallo "Somisa"<sup>8</sup> se revocó una clausura aplicada por el Fisco al considerar que *"...debe analizarse exhaustivamente cuál es la lesión del bien jurídico protegido para que la conducta sea pasible de tan grave sanción con todo el perjuicio que significa para una empresa líder. Es indispensable que el bien protegido haya corrido peligro concreto..."*.

Asimismo, se ha sostenido<sup>9</sup> que: *"... para aplicar una sanción de clausura por tres días, con todo el perjuicio que ello significa, sobre la base del peligro corrido por el bien jurídico protegido, es indispensable que el mismo haya corrido un peligro concreto. Debe partir, así, de la premisa que toda norma represiva, de cualquier índole que sea, requiere para su validez y legitimidad una directa vinculación con algún bien jurídico al cual esté destinada a tutelar. Este requisito es base angular de nuestro sistema penal liberal, e importa atender a la seguridad jurídica, la cual el derecho penal ocurre a sostener, como alguno distinto de la satisfacción de imperativos abstractos cuya violación está amenazada con pena por el mero hecho de vulnerar un presunto derecho subjetivo"*.

---

<sup>5</sup> Conf. CSJN, "Mickey S.A." sentencia del 5 de noviembre de 1991.

<sup>6</sup> Conf. Damarco, Héctor Jorge, PET, N°. 114-1996.

<sup>7</sup> Conf. Bertazza, Humberto, "La Clausura Impositiva", Errepar. 18; en el mismo sentido: Horacio D. Díaz Sieiro – Rodolfo D. Veljanovich – Leonardo Bergroth, "Procedimiento Tributario", pág. 348

<sup>8</sup> Conf. JPECABA, "Somisa s/Apelación ley 11.683", del 6 de noviembre de 1990.

<sup>9</sup> Conf. JNPE N° 3, "Huinca Renancó S.A. s/ apelación clausura infr. Artículo 44 Ley N°. 11.683", sentencia del 19 de diciembre de 1990.

En el fallo "Ianua S.A."<sup>10</sup> se sostuvo que *"..adas las características de la sanción impuesta, es claro que no puede aplicarse a cualquier infracción, sino que debe tratarse de una conducta infraccional que por su gravedad justifique la imposición de aquella pena. Para que esto ocurra es necesario que exista un verdadero peligro de lesión al bien jurídico protegido, un peligro abstracto no alcanzaría en modo alguno para que se llegue a la imposición de una pena tan severa como lo es la clausura, evidentemente debe requerirse algún tipo de perjuicio o al menos un peligro concreto ya que como queda claramente resumido en el principio general que "NO HAY RESPONSABILIDAD SIN DAÑO". También debe requerirse la exigencia de que toda pena impuesta por un poder del Estado - como lo es la D.G.I.-A.F.I.P.- así como todas sus resoluciones y actos administrativos que de ellos emanen deben resultar razonables. Entiendo que toda norma represiva, requiere para su validez y legitimidad una directa vinculación con el bien jurídico el cual está destinada a tutelar. La seguridad jurídica no puede depender de la satisfacción y el cumplimiento de meros requisitos formales y la tipificación legal de la conducta prohibida tiene necesario acompañamiento en la conminación de una sanción, que debe ser adecuada y racional a la importancia del bien tutelado y a la entidad de la lesión o peligro causado. De lo contrario se estaría vulnerando el principio de proporcionalidad, reconocido implícitamente en s Declaraciones, Derechos y Garantías de la Constitución Nacional (art. 28 C.N.)"*.

De los dicho se sigue que la sanción de clausura posee naturaleza penal, motivo por el cual deben aplicarse a la misma todos los principios y garantías que rigen dicha materia. Por otro lado, en cuanto al bien jurídico tutelado por la norma represiva, lo que se pretende resguardar no es la recaudación fiscal sino que el organismo recaudador pueda ejercer acabadamente sus facultades de fiscalización y verificación, pero reiteramos, para su aplicación se requiere que este bien jurídico haya corrido efectivamente un peligro concreto que, a la vez, debe resultar grave.

## **2.2. El art. 40 de la ley 11.683**

La sanción de clausura se encuentra tipificada en el art. 40 de la ley 11.683, que con la última modificación efectuada en el año 2017, ha quedado redactada del siguiente modo: *"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 llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas,*

---

<sup>10</sup> Conf. JNPE N° 3 "Ianua S.A." s. inf. ley 11.683", sentencia del 14 de agosto de 2000.

*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 utilizen 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...”.*

De la lectura del citado artículo se desprende que la norma represiva sanciona con la clausura, distintos incumplimientos de carácter formal, como son: la no emisión de facturas de acuerdo a los requisitos estipulados por el organismo fiscal; no llevar registraciones o anotaciones de las adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas; encargar o transportar comercialmente mercaderías, sin respaldo documental; no encontrarse inscripto como contribuyentes o responsables ante la AFIP; no poseer o conservar las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios; no poseer o mantener en condiciones de operatividad o no utilizar los instrumentos de medición y control de la producción y; poseer empleados sin registrar.

Se advierte entonces que los supuestos señalados efectivamente resultan de vital importancia para que el organismo recaudador pueda llevar a cabo un control eficaz y, de ese modo, no verse finalmente afectada la recaudación fiscal.

Ahora bien, entendemos que dada la restricción de derechos que importa y, los daños a la reputación e imagen de un negocio, bastaría para alcanzar sus fines una sanción de multa.

Sin perjuicio de ello, tal como se explicará en el siguiente apartado, la norma en sí no contiene elementos que ameriten ser cuestionados —a excepción de la pena única, circunstancia modificada en el año 2017—, sino que es en su aplicación donde encontramos los mayores inconvenientes.

### **2.3. Los problemas que se dan con la sanción de clausura a la luz de los principios del derecho penal.**



Como dijimos, la materia sancionatoria tributaria tiene naturaleza penal y, por tanto, son los derechos y principios que rigen la misma los que deben ser aplicados. En otras palabras, al momento de aplicar la sanción de clausura deben respetarse los principios de legalidad, irretroactividad de la ley penal, defensa en juicio, ne bis in idem, proporcionalidad y racionalidad, culpabilidad, presunción de inocencia, entre otros.

Mucho se ha dicho respecto a la constitucionalidad de la sanción de clausura, pero lo cierto es que a la luz de los derechos y principios indicados, la doctrina y jurisprudencia es pacífica al aceptar la existencia de esta sanción.

Sin perjuicios de ello, la experiencia sobre esta cuestión no permite afirmar que son muchos los casos en que el organismo recaudador aplica clausuras de forma indiscriminada, sin prestar atención a los principios que rigen la materia penal, llegando al punto de dictar actos administrativos desproporcionados e irracionales y, por qué no decirlo, injustos.

### **2.3.1. Personalidad de la pena**

Una de las primeras cuestiones que tenemos que tener en cuenta al momento de analizar si una conducta es merecedora de sanción –obviamente luego de observar que se verifiquen los elementos del tipo objetivo descriptos en la norma–, es si la misma puede ser atribuida a título de dolo o culpa del autor, es decir, si se cumple la faz subjetiva del tipo infraccional.

Ello así, tal como lo sostiene la doctrina especializada, para que el hecho ilícito tributario resulte punible debe ser subjetivamente reprochable al autor en la forma de culpa o dolo.<sup>11</sup>

Debe tenerse en cuenta, entonces, que la conducta del sujeto es un elemento sustancial en materia de sanciones tributarias, requiriéndose en todos los casos la concurrencia del aspecto subjetivo. Dino Jarach ha dicho al respecto que “...*El principio general también en materia tributaria penal, es el del requisito subjetivo de la culpa, en sentido amplio*”.<sup>12</sup>

Esta doctrina ha tenido recepción jurisprudencial en el ya famoso caso de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Parafina del Plata”<sup>13</sup>, momento en el cual sostuvo que el elemento subjetivo es esencial para la configuración del ilícito tributario.

Posteriormente indicó en el caso “Usandizaga, Perrone y Juliarena” que “...*es menester la concurrencia del elemento subjetivo en relación al principio fundamental de que sólo pueda ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente*”<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Conf. Villegas, Héctor, “Régimen Penal Tributario Argentino”, Editorial Depalma, pág. 135.

<sup>12</sup> Conf. Jarach, Dino, “Curso de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Buenos Aires, 1980, pág 281.

<sup>13</sup> Fallos: 271:298

<sup>14</sup> Fallos: 303:1251



De tal modo, no existen dudas que para aplicar la sanción de clausura debe corroborarse la existencia de la faz subjetiva del tipo infraccional –dolo o culpa–.

No resulta sencillo afirmar si el tipo descripto en el art. 40 de la ley procedimental es de carácter estrictamente doloso o culposo. Pese a ello, los supuestos contemplados nos permitirían afirmar con cierto grado de certeza que bastaría con que la conducta haya sido negligente, con lo cual se vuelve aún más grave la cuestión analizada, ya que se aplica una sanción de la gravedad de la clausura a supuestos en los cuales se ha infringido un deber de cuidado, circunstancia esta que resulta desde nuestro punto de vista desmedida.

De la experiencia recogida en los casos concretos podemos advertir que en sus decisiones, el organismo recaudador suele recurrir a manifestaciones genéricas para justificar la existencia de un actuar culpable, volviendo de ese modo al tipo infraccional de carácter objetivo, hecho este vedado por mandato constitucional.

Tal como sostiene Binder al referirse del principio de inocencia o de no culpabilidad, *“la primera derivación de esa garantía –que al mismo tiempo, es uno de sus fundamentos políticos- es el mandato constitucional de que nadie puede ser considerado culpable sin una sentencia, obtenida en juicio (...) que lo declare como tal”*<sup>15</sup>.

De ello se sigue que es un requisito sine qua non al momento de aplicar una sanción de naturaleza penal, que la conducta pueda ser atribuida al autor a título de dolo o culpa, circunstancia esta que parece soslayar de forma sistemática el Fisco Nacional.

### **2.3.2. La proporcionalidad y la insignificancia**

Las sanciones como la contemplada en el presente trabajo deben resultar respetuosas del principio de proporcionalidad, es decir, que la pena a imponerse sea adecuada a la ilicitud cometida.

El principio de proporcionalidad o racionalidad, es una derivación de lo estipulado en el art 28 de nuestra Constitución Nacional, que establece que *“los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”*.

Como explica Zaffaroni, puesto que es imposible demostrar la racionalidad de la pena, las agencias jurídicas deben, constatar, al menos, que el costo de derechos de la suspensión del conflicto guarde un mínimo de proporcionalidad con el grado de la lesión que haya provocado<sup>16</sup>.

En palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *“...quiere decir tan sólo que, las medidas utilizadas por la autoridad pública deben ser proporcionalmente adecuadas a los fines perseguidos por el legislador”*<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Binder, Alberto, “Introducción al Derecho Penal”, Editorial Ad Hoc, 2da Edición 2009, pág. 123.

<sup>16</sup> Zaffaroni, Raúl Eugenio, “Manual Derecho Penal - Parte General”, Ed. Ediar, Bs. As, 2003, pág.130.

<sup>17</sup> Fallos 248:815.

De ello se sigue que las sanciones de naturaleza penal, deben resultar proporcionales a la gravedad de la infracción cometida.

Justamente esta es una de las problemáticas más importantes que se dan en los casos en que el Organismo Recaudador evalúa si una conducta resulta merecedora de la sanción de clausura, puesto que con frecuencia utiliza este mecanismo punitivo para reprimir en forma desmedida conductas nimias o de escasa relevancia.

No podemos dejar de señalar, que esta sanción se aplica mayormente a pequeños comercios, que por su estructura organizativa muchas veces cometen errores en el cumplimiento de sus obligaciones formales, que de modo alguno importan una lesión grave al bien jurídico tutelado.

En este orden de ideas, la Excma. Cámara al fallar en la causa “Falak”<sup>18</sup>, sostuvo que *“...conforme con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la sanción de clausura es una medida “de índole estrictamente penal” (Fallos 321:1043, 284:150 entre otros), por lo que, a la luz de tal consideración entiendo que resulta desproporcionado el ejercicio de la potestad punitiva del Estado, que es la última ratio y respecto de la cual rige el principio de subsidiaridad, para reprimir las infracciones nimias y de escasa relevancia como la del presente caso, en la que ni siquiera se advierte un entorpecimiento claro y directo en las facultades de fiscalización y verificación por parte del organismo fiscal, que es justamente lo que busca protegerse con este tipo de infracciones formales cuando establecen como sanción la clausura”*.

Esta doctrina se ha repetido en un sinnúmero de casos en los cuales existían leves incumplimientos formales –no emisión de alguna factura de bajo monto, cai vencido, emisión de facturas manuales, etc-, momento en el cual la justicia solía remitirse al art. 49 de la ley 11.683 revocando la sanción de clausura y manteniendo solamente la pena de multa, ello en tanto el contribuyente no poseía antecedentes infraccionales<sup>19</sup>.

Ahora bien, no puede soslayarse que a través de la ley 27.430, el legislador ha decidió modificar la sanción –eliminando la pena alternativa de multa- y el mencionado artículo, derogando la posibilidad de optar por la sanción de clausura o multa en los casos donde las infracciones resultan leves y el infractor no posee antecedentes infraccionales.

Esta alteración, que claramente ha sido redactada por el Fisco Nacional luego de resultar derrotada en una importante cantidad de casos, en nada obsta el principio aquí tratado; la justicia, basándose en el principio de proporcionalidad de las penas y, su derivación, la insignificancia, posee las facultades necesarias para revocar la sanción de clausura en aquellos casos en los cuales se verifique

---

<sup>18</sup> Conf. CNPE, “Falak”, Luis Ezequiel s/Inf. Ley 11.683”, sentencia del fecha 27 de junio de 2012.

<sup>19</sup> Por nombrar algunos: COPE, “Sala B” in re “Havanna S.A.”, sentencia del 22 de noviembre de 2004, “Lim Ok Kyu”, sentencia del 28 de diciembre 2004, “Buenos Aires S.R.L.”, sentencia del 7 de abril de 2006, “Anaire S.A.” sentencia del 25 de febrero de 2009 y “Mongelli, Héctor Alfredo”, sentencia del 26/ de febrero de 2009, “Fenix International S.A.” sentencia del 27 de marzo de 2013 y Sala “A” in re “Almerson S.A. s/ infracción ley 11.683”, sentencia del 3 de julio de 2006; entre muchos otros.

que el incumplimiento formal fue nimio o no se ha llegado a vulnerar el bien jurídico tutelado.

Al respecto, no podemos olvidar que de acuerdo a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que emana del fallo dictado en la causa "Godoy"<sup>20</sup>, el 'principio de insignificancia o bagatela', habilita al juez administrativo a cargo de la aplicación de las sanciones a eximir de responsabilidad al presunto infractor cuando los hechos que las originan son insustanciales o carentes de gravedad.

Como se ha expuesto hasta aquí, la sanción de clausura no sólo produce consecuencias económicas negativas -ya que restringe los derechos de propiedad y el trabajar y ejercer industria lícita-, sino que también provoca consecuencias sociales, debido al carácter difamador que posee. Es por ello que resulta de suma importancia castigar sólo aquellas infracciones formales graves y no mero incumplimientos que no ponen en riesgo las facultades fiscalización del Fisco Nacional.

### **2.3.3. Juez imparcial**

Un tema que no sido analizado profundamente es si el juez administrativo posee facultades para aplicar sanciones de naturaleza penal.

Pensemos que si bien en nuestro país el derecho de defensa en juicios y la posibilidad de acceder a una instancia judicial se encuentran plenamente vigentes, lo cierto es que acudir a ello muchas veces requiere de un gasto económico –por lo pronto contratar un profesional del derecho- que no todos los contribuyentes están en condiciones de afrontar. En otras palabras, es frecuente que las sanciones aplicadas por el Organismo Recaudador no sean revisadas por el Poder Judicial.

Desde esta perspectiva resulta claro que quien juzga esta clases de situaciones no es imparcial, toda vez que vendría a ocupar el lugar de parte y juzgador al mismo tiempo y, como dijimos, dada la naturaleza de la sanción de clausura deben aplicarse los principios del derecho penal, entre los cuales justamente se encuentra la garantía del juez imparcial.

Recordemos que el art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, norma con jerarquía constitucional, establece que *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”*

Desde la doctrina especializada en la materia se ha dicho que *“La independencia es una condición necesaria para garantizar la ecuanimidad, pero no es la única, ni es, por ello suficiente. Otra de esas condiciones necesarias es colocar frente al caso, ejerciendo la función de juzgar, a una persona que garantice la mayor*

---

<sup>20</sup> Fallos 316:1223.

*objetividad posible al enfrentarlo. A esa situación del juez, en relación al caso que le toca juzgar, se la denomina propiamente, imparcialidad”.*<sup>21</sup>

*Así también se ha expresado que, “...no basta con que exista un juicio previo con las características que le hemos asignado, con que se establezca como regla general el principio de inocencia, la necesaria predeterminación legal del juez. Además, se ha establecido la exigencia de imparcialidad e independencia de los jueces, como un mecanismo adecuado para que la administración de justicia no responda a los dictados de ninguno de los otros poderes del Estado”*<sup>22</sup>.

El Juzgado Federal de Neuquén N° 1 ha realizado un interesante análisis sobre esta cuestión, al fallar en la causa “Pérez Dalale”<sup>23</sup>, por medio del cual declaró la inconstitucionalidad del artículo 9, inc. 1), ap. B), del decreto 618/1997, en cuanto otorga al juez administrativo la facultad de aplicar sanciones de naturaleza penal.

En aquella oportunidad llegó a la conclusión esbozada teniendo en cuenta que el juez administrativo que aplica las sanciones no cumple con la garantía de imparcialidad requerida por los tratados internacionales. Sobre el particular también ha escrito el Dr. Zunino, material cuya lectura se recomienda<sup>24</sup>.

No caben dudas que se trata de una cuestión controvertida; no desconocemos que declarar la inconstitucionalidad del art. 9, inc. 1), ap. B), del decreto 618/1997, puede traer consecuencias no deseadas, ya que impedirle al Fisco Nacional sus facultades sancionatorias le quitaría una herramienta necesaria para imponerle a los contribuyentes que cumplan con sus obligaciones tanto materiales como formales.

Sin perjuicio de ello, entendemos que medidas de tal gravedad como la clausura del establecimiento requieren un control por parte de la justicia de la legalidad del acto que así lo dispuso –aun en los casos en los que no se haga uso del recurso de apelación previsto en el art. 77 de la ley 11.683, al cual atinadamente con la última modificación se le ha otorgado efecto suspensivo-.

Creemos que esta solución es posible de llevar a cabo, tal como lo ha hecho la Provincia de Buenos Aires en los casos de decomiso de mercaderías.<sup>25</sup>

Se advierte de lo dicho hasta aquí que no son pocos los problemas que trae aparejada la sanción de clausura. Los mismos no encuentran relación directa

---

<sup>21</sup> Maier, Julio, “Derecho procesal penal”, Editores del Puerto S.R.L., 2da Edición 2012, pág. 752.

<sup>22</sup> Binder, Alberto, ob. cit., pág. 149.

<sup>23</sup> Conf. JFN, “Pérez Dalale, Diego Martín c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Apelación Multas, sentencia del 2 de septiembre de 2014.

<sup>24</sup> Zunino, Rodolfo, “Inconstitucionalidad de las Facultades de la AFIP para aplicar multas”. Doctrina Tributaria ERREPAR Tomo XXXVI, Nov 2015.

<sup>25</sup> Conf. art. 89 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, “Transcurrido el término para recurrir la sanción de decomiso, de conformidad con lo establecido en el artículo anterior, sin que se haga uso del derecho de apelar la decisión administrativa, el titular de la Autoridad de Aplicación o el funcionario a quien éste delegue su competencia elevará, dentro de las veinticuatro (24) horas corridas, las actuaciones al Juez Correccional en turno quien deberá expedirse, sin más trámite, sobre la legalidad de la sanción de decomiso impuesta”.

necesariamente con la redacción del tipo infraccional sino con su aplicación en los casos concretos.

Es por ello que es necesario que su aplicación se dé en casos de extrema gravedad, para lo cual es preciso que el Organismo Recaudador lleve a cabo un análisis pormenorizado de los casos que debe resolver, siendo respetuoso de los principios constitucionales que rigen la materia.

### **3. Clausura preventiva**

#### **3.1. Naturaleza de la clausura preventiva**

Uno de los temas que ha traído mayor debate y controversia en el ámbito de las infracciones tributarias es sin dudas la facultad del Fisco Nacional de aplicar clausuras preventivas de conformidad con lo previsto en el art. 35, inc. f) de la ley 11.683.

Previo a adentrarnos en los hechos que dan lugar a su aplicación y los principios que se encuentran en juego, debemos preguntarnos cuál es la naturaleza de esta clase de clausuras, más precisamente si se trata de una sanción o debe considerarse como una de medida cautelar.

Su distinción no es menor; la decisión que adoptemos al respecto nos llevará a tener que aplicar algunos principios u otros.

Desde su propia enunciación parecería tener un efecto de medida cautelar; hasta de la lectura del trámite procedimental previsto en el art. 75 de la ley 11.683<sup>26</sup>, parecería desprenderse esta conclusión.

Esta ha sido por ejemplo la postura que ha tomado la Cámara Federal de San Martín en la causa “Distrisur Argentina S.A.”<sup>27</sup>, entre muchas otras.

Otra línea jurisprudencial entiende que la clausura preventiva tiene carácter sancionatorio y no cautelar. Así se ha expresado el Juzgado Nacional en lo Penal Económico, en la causa “Yu Jian”<sup>28</sup>. En idéntico sentido se ha manifestado el Juzgado en lo Criminal Correccional N° 2 de San Martín en los autos “Automotores Bonelli”<sup>29</sup>.

Desde nuestra óptica, al momento de evaluar si se trata de una sanción o una medida cautelar, debemos considerar cuales son los supuestos que dan lugar a la misma y, en base a ello, definir si se trata de uno u otro caso. No podemos dejar de señalar que una restricción de este tipo, aplicada por el Poder Ejecutivo

---

<sup>26</sup> Art. 75: “La clausura preventiva que disponga la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35, inciso f); o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva.

*La clausura preventiva no podrá extenderse más allá del plazo legal de TRES (3) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente...”*

<sup>27</sup> Conf. CFMSM, “Distrisur Argentina S.A s/legajo de apelación” sentencia del 7 de mayo de 2014.

<sup>28</sup> Conf. JNPE N° 3, “Yu Jian” sentencia del 24 de mayo de 1999.

<sup>29</sup> Conf. JFCC N° 2 de San Martín, “Automotores Bonelli”, sentencia del 26 de marzo de 2010.



debería estar permitida en casos gravísimos, donde clausurar el establecimiento tenga como objetivo limitar un riesgo para la sociedad.

Concordamos en este sentido con lo expuesto por la doctrina especializada al manifestar que *“Así, la doctrina de Nuestro Más Alto Tribunal se enroló en distintas posiciones restrictivas o amplias, entendiendo desde 1922 que el Estado podía limitar los derechos de los habitantes cuando se encontraba en riesgo la moral, la salud, la seguridad pública y los intereses económicos de la comunidad.*

*Con una interpretación amplia sobre estos poderes, la CSN marcó un límite, aclarando que los derechos y las actividades pueden reglamentarse o limitarse, pero no prohibirse en su totalidad, debiendo hallarse el ejercicio del poder de policía sujeto a un control judicial suficiente.*

*Se requiere pues, la presencia de elementos de urgencia y perjuicio grave que ameriten el remedio, de manera de evaluar y ponderar en el caso concreto el daño a la comunidad y el que se ocasiona al titular del derecho que se restringe”<sup>80</sup>.*

De acuerdo a ello, teniendo en cuenta que como se expresará en el siguiente apartado, los hechos que permiten la aplicación clausura preventiva de modo alguno importan un riesgo a la moral, la salud, la seguridad pública y los intereses económicos de la sociedad, sostenemos que el objetivo del art. 35 inc. f) de la ley es puramente sancionatorio y no cautelar.

### **3.2. El art. 35, inc. f) de la ley 11.683**

Ahora sí, adentrándonos en los supuestos que dan lugar a la clausura preventiva, debemos remitirnos a lo previsto en el art. 35 inc. f) de la ley procedimental.

A través del mismo se expresa que, *“La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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 ADMINISTRACION FEDERAL podrá: (...)*

*f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 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 dos (2) años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme”.*

---

<sup>80</sup> Bertazza, Humberto J., Marconi, Norberto J., “La clausura preventiva en materia impositiva”, Thomson Reuters, 13 de abril de 2017.

El tipo infraccional resulta de por sí complejo; por un lado se requiere que se configuren dos o más hechos de los descriptos en el artículo 40 –los ya mencionados en el presente trabajo- y, en forma concomitante que existe un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por una infracción con resolución administrativa condenatoria.

Desde la técnica legislativa se trata de un tipo que carece de total precisión; ¿a qué nos referimos cuando hablamos de un grave perjuicio? Lo problemático aquí es dejar al arbitrio de la administración qué debe considerarse un grave perjuicio, circunstancia esta polémica porque como dijimos de por sí no se trata de un juez imparcial.

Por otro lado, considerar como un antecedente una infracción que no ha quedado firme –en el sentido de haber sido analizada por el Poder Judicial- atenta directamente contra los principios de juicio previo y de inocencia que goza cualquier individuo por mandato constitucional.

En el siguiente apartado analizaremos en forma puntual alguna de las críticas que merece la disposición contenida en el art. 35 inc. f) de la ley procedimental.

### **3.3. Los problemas que se dan con la sanción de clausura a la luz de los principios del derecho penal.**

No caben dudas que por tratarse de una clausura le caben las mismas críticas que las formuladas respecto del art. 40 de la ley. Ahora bien, por sus notas particulares, existen otros principios y garantías constitucionales que se ven vulnerados.

#### **3.3.1. Juicio previo**

Nuestra Constitución Nacional establece en el art. 18 que *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa”*.

Como tiene dicho la doctrina *“...la exigencia del juicio previo impone la necesidad de la existencia de una sentencia judicial de condena firme para poder aplicar una pena a alguien”*<sup>31</sup>.

Como dijimos, desde nuestra postura, tanto la norma represiva como la procedimental – arts. 35 inc. f) y 75 de la ley-, parecen indicar que se trata de una suerte de medida cautelar, cuando en realidad en los hechos se verifica que tiene carácter sancionatorio. Es por tanto que deben respetarse los principios que rigen la materia penal.

En este caso el juicio previo se ve claramente violentado; de acuerdo a lo previsto en el art. 75, la clausura preventiva debe ser comunicada al juez federal o Penal Económico, para que el mismo, previa audiencia con el responsable, decida

---

<sup>31</sup> Maier, ob. cit, pág. 478.



dejarla sin efecto o mantenerla. La clausura preventiva no puede superar los tres días sin que el juez haya resuelto su mantenimiento o no.

En otras palabras, sin la intervención del juez, el Fisco Nacional puede clausurar preventivamente un establecimiento, lo que importa una medida que atenta de forma absoluta contra el derecho a trabajar y ejercer la industria lícita, con las lógicas repercusiones que se darán en el patrimonio del presunto infractor.

Como se ha expuesto en la ya mencionada causa “Automotores Bonelli”: *“...dada la ejecutoriedad de la sanción dispuesta, si bien es revisable judicialmente, la ejecución inmediata lleva a que las resoluciones que se decidan al respecto, se tornen ilusorias ya que en concreto hasta que se dicte la resolución judicial, la clausura ya se habrá efectivizado, y el perjuicio a la persona cometido”*.

Desde nuestra perspectiva y, de acuerdo al principio esbozado, se vislumbra con total claridad que la facultad otorgada a la Administración resulta claramente violatoria del principio de juicio previo, lo que torna entonces a la clausura preventiva en inconstitucional.

### **3.3.2. Principio de Inocencia**

No caben dudas que la clausura preventiva no es respetuosa del principio de inocencia por dos cuestiones fundamentales; la primera de ellas porque se permite su aplicación en los casos que el infractor posee antecedentes aún en el caso que los mismos no cuenten con una sentencia firme en contra del infractor; la segunda, porque la misma se aplica sin que el imputado sea siquiera escuchado, presumiendo de antemano su culpabilidad.

La doctrina tiene dicho que *“La ley fundamental impide que se trata como si fuera culpable a la persona a quien se le atribuye un hecho punible, cualquiera que sea el grado de verosimilitud de la imputación, hasta tanto el Estado, por intermedio de los órganos judiciales establecidos para exteriorizar su voluntad en esta materia, no pronuncie la sentencia penal firme que declare su culpabilidad y la someta a una pena”*<sup>32</sup>.

En los casos de clausuras preventivas, los agentes actuantes son los que deciden si un establecimiento es clausurado o no, sin procedimiento alguno, sin escuchar al presunto infractor, en otros términos, presumiendo su culpabilidad previo al análisis de la cuestión, hecho este por el cual también consideramos que la misma resulta inconstitucional.

### **3.3.3. Derecho de Defensa**

Relacionado con lo expuesto en los puntos anteriores encontramos el derecho de defensa, resultando el mismo uno de los pilares básicos de nuestro estado de derecho. Recordemos que el art. 18 de la Constitución Nacional establece que *“Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”*.

Este derecho es fundamental, ya que como lo ha sostenido la doctrina *“El derecho de defensa cumple, dentro del proceso penal, un papel particular: por una parte, actúa en forma conjunta con las demás garantías: por la otra, es la*

---

<sup>32</sup> Maier. ob. cit, pág. 490.

*garantía que torna operativas a todas las demás. Por ello, el derecho de defensa no puede ser puesto en el mismo plano que las otras garantías procesales. La inviolabilidad del derecho de defensa es la garantía fundamental con la que cuenta el ciudadano, porque es el único que le permite que las demás garantías tengan una vigencia concreta dentro del proceso penal*<sup>83</sup>.

Es cierto que el procedimiento previsto en el art. 75 obliga al juez a citar a audiencia al presunto infractor previo a decidir si se mantiene la clausura preventiva o no. El problema es que cuando ello ocurre ya es tarde, la persona ya ha sufrido la clausura de su establecimiento por tres días –podrían ser menos pero sabemos que en la realidad ello no ocurre-.

En el ya citado fallo “Yu Jian” el juez sostuvo con total contundencia que “... resulta absolutamente lógico y de acuerdo a nuestro sistema legal y constitucional, el hecho de que la clausura preventiva, tiene el carácter de pena, por lo que resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidos a la Constitución Nacional”.

El derecho de defensa significa poder hacer uso del mismo de manera efectiva, con todas las garantías y derechos establecidos por mandato constitucional. La clausura preventiva lisa y llanamente lo impide, por ello, desde nuestro punto de vista no es respetuosa de esta garantía constitucional.

#### **3.3.4. Afectación a la división de poderes**

Por último, la clausura preventiva afecta directamente la división de poderes que debe regir en un estado republicano que se precie de tal. Evidentemente se ha dotado a la administración de una herramienta cuya constitucionalidad es por lo menos discutible.

Como en ningún otro caso, el Fisco Nacional tiene la facultad de ser juez y parte, aplicando de modo efectivo una sanción de naturaleza penal, circunstancia esta que afecta la distribución de poderes ya que esa es una facultad exclusiva del poder judicial.

La doctrina en relación a ello ha sostenido que “*El juicio fundante de la decisión de aplicar una pena a alguien es tarea que le corresponde al poder judicial, dentro del esquema de división de poderes soberanos de un Estado, según el sistema republicano de gobierno...*”<sup>34</sup>.

Si bien en la causa “Distrisur Argentina SA” la Cámara de San Martín analiza la cuestión desde la óptica de la medida cautelar –posición que como dijimos no compartimos-, se realiza un interesante análisis de la división de poderes y la imposibilidad del Poder Ejecutivo de trabar medida cautelares a la luz del fallo de la Corte Suprema en la causa “Intercorp”<sup>35</sup>.

En esa oportunidad, sostuvo con total contundencia que “...otorgar a los funcionarios de la AFIP la potestad para clausurar unilateralmente un establecimiento comercial sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del

---

<sup>33</sup> Binde, ob cit., pág. 155.

<sup>34</sup> Maier. ob. cit, pág. 480.

<sup>35</sup> Fallos: 333:935

*juez, no se adecua al principio constitucional de la división de poderes, y además desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados en el Art. 18 de la Constitución Nacional. Con más fuerza, cuando la intervención que la norma asigna al magistrado fue posterior, encontrándose ya ejecutada la medida”.*

Como hemos visto, la clausura preventiva tiene una importante cantidad de problemas ligados a su constitucionalidad, ya que viola de forma flagrante el derecho de defensa, de juicio previo y el principio de inocencia que rigen en materia penal, sin perder de vista que produce una importante alteración de la división de poderes.

No desconocemos que la jurisprudencia de la Cámara Nacional en lo Penal Económico se ha manifestado a favor de su validez<sup>36</sup>, sin embargo entendemos que es necesario que, previo a su aplicación se pronuncie el Poder Judicial, respetando claro está todos los derechos y garantías que le asisten al presunto infractor.

#### **4. Clausura a Monotributistas**

Comenzando el apartado cabe recordar que a través de la ley 24.977, aprobada a mediados del año 1998 nació este régimen tributario particular con la lógica de simplificar, vía la integración del Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y el Sistema Previsional, el cumplimiento de las obligaciones y la fiscalización de los “pequeños contribuyentes”.

Se buscó principalmente, y en la actualidad lo sigue haciendo, incluir y facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos contribuyentes que se encuentran en los primeros niveles de la actividad económica, actores que la mayoría de las veces se caracterizan por tener un conocimiento escaso o nulo de la materia contable e impositiva, no recurrir a asesoramiento profesional y en algunas ocasiones hasta caer en la informalidad.

Considerando que la génesis y lógica de este Régimen Simplificado son justamente los pequeños contribuyentes entendemos que la penalidad de clausura podría quedar, en algunos supuestos, por demás desproporcionada o exagerada en su fin.

##### **4.1. Normas de aplicación**

Entrando al análisis de la sanción, el artículo 26 de la anteriormente mencionada ley dispone que *“La aplicación, percepción y fiscalización del gravamen (...) estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y se regirá por las disposiciones de la ley 11683(...) en la medida que no se opongan a las previsiones que se establecen a continuación:*

*a) Serán sancionados con clausura de uno (1) a cinco (5) días, los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) que incurran en los hechos u omisiones contemplados por*

---

<sup>36</sup> Por ejemplo CNPE, Sala “A”, en la causa “Kim, Daniel Alejandro s/infracción L. 11683” sentencia del 10 de junio de 2015.

*el artículo 40 de la citada ley o cuando sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes por las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad. Igual sanción se aplicará ante la falta de exhibición de la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante de pago; ...”*

Lo primero que advertimos es que el artículo pretende enunciar una serie de situaciones propias y particulares que darán lugar a la sanción. Es decir, que prevalece lo dicho en él, y de manera supletoria se deberían observar las disposiciones de la ley 11.683 a las cuales ya hemos hecho referencia.

Seguidamente el citado inciso a), luego de indicar que la sanción en cuestión será de aplicación para aquellos contribuyentes *que incurran en los hechos u omisiones contemplados por el artículo 40 de la ley de procedimiento fiscal*, o cuando las operaciones no se encuentren respaldadas por los respectivos comprobantes *por las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad*; expone un supuesto que llamativamente jerarquiza en daño de la misma manera que los anteriormente mencionados. Indicando que:

*“...Igual sanción se aplicará ante la falta de exhibición de la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante de pago...”*

Es decir, aquel contribuyente monotributista que no exhiba su condición de tal y su categoría mediante una placa indicativa, o para esta última alternativamente el comprobante de pago de la cuota, sería pasible de una sanción de clausura de uno a cinco días.

#### **4.2. Falta de proporcionalidad de la sanción de clausura**

El artículo citado merece idénticas críticas a las que hemos efectuado al momento de analizar el tipo descripto en el art. 40 de la ley 11.683.

Pero además de ello, en nuestra consideración, el supuesto contemplado en el último párrafo del art. 26 de la ley 24.977 resulta desmedido para los contribuyentes y atenta directamente contra el *principio de proporcionalidad*, entendiendo que de ninguna manera el legislador midió la cuantía de la sanción en relación a la infracción cometida quedando, potencialmente, una penalidad por demás excesiva.

Asimismo, en los casos del último párrafo del artículo en cuestión es casi imposible verificar una lesión al bien jurídico tutelado.

La jurisprudencia al momento de revocar esta clase de clausuras ha indicado que *“...se debe valorar que, tomando en cuenta que el bien jurídico protegido resulta ser la facultad del ente administrativo de controlar adecuadamente el cumplimiento de los requisitos formales establecidos para los contribuyentes, exhibida que se hallaba la placa indicativa que daba cuenta de la condición de*

*pequeño contribuyente del comerciante, lo cierto es que la verificación del pago correspondiente resultaba fácilmente comprobable por medios informáticos.”<sup>37</sup>*

A su vez, y retomando la lógica propia sobre la que se gestó este Régimen Simplificado, no se debería olvidar que su finalidad más significativa fue la de buscar incluir en el universo de contribuyentes a los actores más bajos del sistema económico y estos, en su gran mayoría, tienen características propias que los diferencian en técnica, tecnología y recursos, lo que nos lleva a pensar que deberían ser pasibles de una sanción acorde a su perfil.

O dicho de otro modo, y sin caer en la *insignificancia o bagatela*, los pequeños contribuyentes deberían recibir un trato más considerado con cuestiones meramente formales como las analizadas en este apartado, tratando de buscar un fin más educativo que sancionador en sí mismo.

## **5. Perjuicios tangibles y cuantificables**

Sin perjuicio de las críticas efectuadas respecto a la constitucionalidad de la sanción de clausura, no podemos perder de vista que la misma ocasiona problemas económicos que pueden ser analizados.

El objeto del presente apartado es por tanto mostrar por medio de una serie de supuestos fácticos la incidencia de la sanción de clausura en el giro comercial de los contribuyentes, y así también la ineficiencia que arroja como consecuencia en el ánimo recaudador de los organismos fiscales tanto nacionales como provinciales.

Para ello, en primer lugar, tomaremos como caso modelo una empresa comercial con volúmenes mensuales de ventas<sup>38</sup> en relación a las categorías dispuestas en la Resolución (SEPYME) 220/2019 -Micro, Pequeña, Mediana tramo 1 y Mediana tramo 2-.

Seguidamente analizaremos, considerando los valores antes mencionados, el impacto en la recaudación de los tributos que directamente se ven incididos por la merma de los valores mensuales de ventas producto de una sanción de clausura: Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias para el fisco Nacional, e impuesto sobre los Ingresos Brutos (o su similar dependiendo la jurisdicción) para un fisco provincial.

### **Incidencia de la sanción de clausura:**

#### **En contribuyente:**

| Comercio       | Ventas mensuales | Díashábiles prom. mes | Clausura mín. (2 días) en \$ |                   | Clausura máx. (6 días) en \$ |                   |
|----------------|------------------|-----------------------|------------------------------|-------------------|------------------------------|-------------------|
| Micro          | 1.963.333        | 26                    | -                            | 151.026 -7,69%    | -                            | 453.077 -23,1%    |
| Pequeño        | 11.806.667       | 26                    | -                            | 908.205 -7,69%    | -                            | 2.724.615 -23,1%  |
| Medianotramo 1 | 99.200.000       | 26                    | -                            | 7.630.769 -7,69%  | -                            | 22.892.308 -23,1% |
| Medianotramo 2 | 141.715.833      | 26                    | -                            | 10.901.218 -7,69% | -                            | 32.703.654 -23,1% |

<sup>37</sup> Conf. CFMSM, Sala I, “Benítez, Fernando Javier s/apelación de clausura”, sentencia del 12 de junio de 2013.

<sup>38</sup> En todos los casos se tomará la cantidad de días hábiles 26 en el mes.

En este cuadro se puede observar claramente como el impacto de una clausura le representa a una empresa comercial cerca del 8% de pérdida de sus ventas mensuales para el caso de una sanción mínima, y poco menos que una cuarta parte de su volumen en igual periodo si la sanción fuese la máxima.

Además, y con el objetivo de ampliar el análisis, si consideráramos que una empresa comercial promedio puede alcanzar una utilidad neta mensual en torno al 15% de sus ventas nos encontraríamos con un escenario por demás complejo para el contribuyente.

Esto dado que, de sufrir la penalidad mínima las ventas cesadas representarían alrededor del 50% de su utilidad neta mensual, y con una pena máxima no sólo perdería ventas por un valor igual al 100% de su utilidad neta mensual, sino que además abarcaría más del 50% de este concepto en el mes siguiente.

Expresándolo en números y tomando los valores de un comercio Micro:

|                              |               |                              |                |
|------------------------------|---------------|------------------------------|----------------|
| Utilidad neta mensual (15%)  | 294.500       | Utilidad neta mensual (15%)  | 294.500        |
| <u>Clausura mín. (7,69%)</u> |               | <u>Clausura máx. (23,1%)</u> |                |
| Ventas perdidas              | 151.026 ≈ 50% | Ventas perdidas              | 453.077 ≈ 154% |

### En Estado Nacional:

| Comercio       | Ventas mensuales | Días hábiles prom. mes | Clausura mín. (2 días) |       |                       |       |
|----------------|------------------|------------------------|------------------------|-------|-----------------------|-------|
|                |                  |                        | IVA (21%) en \$        |       | Ganancias (30%) en \$ |       |
| Micro          | 1.963.333        | 26                     | 31.715                 | 7,69% | 45.308                | 7,69% |
| Pequeño        | 11.806.667       | 26                     | 190.723                | 7,69% | 272.462               | 7,69% |
| Medianotramo 1 | 99.200.000       | 26                     | 1.602.462              | 7,69% | 2.289.231             | 7,69% |
| Medianotramo 2 | 141.715.833      | 26                     | 2.289.256              | 7,69% | 3.270.365             | 7,69% |

| Comercio       | Ventas mensuales | Días hábiles prom. mes | Clausura máx. (6 días) |        |                       |        |
|----------------|------------------|------------------------|------------------------|--------|-----------------------|--------|
|                |                  |                        | IVA (21%) en \$        |        | Ganancias (30%) en \$ |        |
| Micro          | 1.963.333        | 26                     | 95.146                 | 23,08% | 135.923               | 23,08% |
| Pequeño        | 11.806.667       | 26                     | 572.169                | 23,08% | 817.385               | 23,08% |
| Medianotramo 1 | 99.200.000       | 26                     | 4.807.385              | 23,08% | 6.867.692             | 23,08% |
| Medianotramo 2 | 141.715.833      | 26                     | 6.867.767              | 23,08% | 9.811.096             | 23,08% |

Aquí se puede observar como la aplicación de la penalidad mínima le representa al Fisco Nacional una pérdida de alrededor del 8% de las sumas a recaudar, en el periodo mensual, en concepto de impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, si el organismo fiscal indicare la máxima sanción al contribuyente, concluiría únicamente en la recaudación de poco más de tres cuartas partes de la caja pretendida mensual por estos dos tributos.



### En Estado Provincial:

| Comercio       | Ventas mensuales | Díashábiles prom. mes | Clausura mín. (2 días) |       | Clausura máx. (6 días) |        |
|----------------|------------------|-----------------------|------------------------|-------|------------------------|--------|
|                |                  |                       | IIBB (3%)              |       | IIBB (3%)              |        |
| Micro          | 1.963.333        | 26                    | 4.531                  | 7,69% | 13.592                 | 23,08% |
| Pequeño        | 11.806.667       | 26                    | 27.246                 | 7,69% | 81.738                 | 23,08% |
| Medianotramo 1 | 99.200.000       | 26                    | 228.923                | 7,69% | 686.769                | 23,08% |
| Medianotramo 2 | 141.715.833      | 26                    | 327.037                | 7,69% | 981.110                | 23,08% |

Tal como en el caso anterior, la aplicación de una sanción de clausura mínima llevaría a una merma de la recaudación del fisco en torno al 8% de lo pretendido mensualmente, y de aplicarse la extrema penalidad esta disminución superaría el 23%.

### 6. Conclusiones

De acuerdo a los puntos analizados en el presente trabajo, no pueden caber dudas que la sanción de clausura resulta por demás compleja, no sólo porque de por sí importa una afectación a derechos fundamentales como los de propiedad y trabajo, sino que su aplicación conlleva además un perjuicio social a quien la recibe, puesto que afecta la imagen de su negocio.

Asimismo, una aplicación arbitraria puede llevar a decisiones contrarias a los mandatos constitucionales.

No puede soslayarse que en la mayoría de los casos, esta sanción se aplica a pequeños comercios que han cometido algún tipo de error formal o, hasta han sido negligentes en el cumplimiento de este tipo de obligaciones; lo que evidencia aún más la gravedad de este tipo de decisiones.

Sacando de lado la clausura preventiva, la cual por todo lo dicho consideramos que en los términos en los que hoy en día se encuentra legislada resulta absolutamente inconstitucional, entendemos que la sanción de clausura, si bien persigue un fin loable, parece desmedida y ocasiona un daño que no se condice con las infracciones que reprime.

No negamos que los contribuyentes deben colaborar con los distintos fiscos para que sus facultades de fiscalización y verificación no se vean afectadas. Sin embargo, creemos que para resguardar el bien jurídicamente tutelado, bastaría con la aplicación de una sanción de multa, que no afecta un derecho tan fundamental como es el de trabajar y, además, no repercute en la imagen del negocio frente a la sociedad, daños estos que lucen innecesarios y poco eficientes.

Por otro lado, resulta paradigmático que la aplicación de esta sanción afecte incluso a la propia administración, quien se verá perjudicada en su recaudación.

Por todo lo expuesto sostenemos que la sanción de clausura genera más perjuicios que los producidos por el propio infractor y, por tanto, debería derogarse.



De no ser así, esto es, en el caso que se continúe con su aplicación, creemos que debe reinstaurarse el régimen anterior, permitiéndose la alternativa de sancionar este tipo de infracciones sólo con una multa económica y, que en los casos que se decida por la clausura, exista una revisión obligatoria por parte del poder judicial.

## **Resumen**

Dentro de las sanciones existentes en el ámbito tributario, la clausura es una de las que más motivos de debate ha traído. Ello así, toda vez que como medida restrictiva afecta de manera palmaria los derechos de propiedad y trabajo. Asimismo, su aplicación no sólo genera perjuicios a la imagen y reputación del establecimiento o comercio clausurado, sino que también afecta la recaudación tributaria.

A través del presente trabajo, se pretende analizar ciertas cuestiones polémicas en torno a esta sanción, principalmente la correlación entre los deberes

infringidos y la magnitud del daño que genera la pena a la luz de los derechos y garantías contemplados en nuestra Constitución Nacional.

La perspectiva que se esboza pretende dar cuenta que, como medio represivo para proteger el bien jurídico tutelado –facultades de verificación y fiscalización del fisco-, resulta en la mayoría de los casos desproporcionado e ineficiente.

Asimismo, se efectúa un análisis de la clausura preventiva establecida como facultad del Fisco Nacional de acuerdo a lo previsto en el art. 35 inc. f) de la ley 11.683 resultando a nuestro juicio inconstitucional, por violar en forma flagrante principios del derecho penal, como son el juicio previo, la inocencia y la defensa en juicio, afectándose también la división de poderes que rige en nuestra república.