

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

*Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la
Provincia de Buenos Aires*

Delegación Gral. Pueyrredon

*POST-GRADO DE
ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION*

*LA SANCION DE CLAUSURA
IMPOSITIVA A LA LUZ DE LA
JURISPRUDENCIA ACTUAL*

Autor

Cdor. ANGEL GUSTAVO DOLJANIN

Marzo 2008

LA SANCION DE CLAUSURA IMPOSITIVA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA ACTUAL

INDICE

- INTRODUCCION
- CONSTITUCIONALIDAD DE LA CLAUSURA
- BIEN JURIDICO PROTEGIDO
- PERSONALIDAD DE LA PENA
- PRINCIPIO DE INSIGNIFICANCIA Ò BAGATELA Ò PROPORCIONALIDAD DE LA PENA
- LAS ACTAS DE CONSTATAION DE CLAUSURA. INSTRUMENTO PÚBLICO. VALOR PROBATORIO
- EFECTO DEVOLUTIVO DEL RECURSO DE APELACION
- EL AGENTE FISCAL ENCUBIERTO
- LA CLAUSURA EN EL CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.
- CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFIA

I - INTRODUCCION

El presente trabajo tiene por objeto realizar un enfoque sobre la situación actual de distintos tópicos de la sanción de clausura normada en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998) a la luz de la jurisprudencia actual.

La temática a analizar comprende los siguientes puntos:

- ✓ La constitucionalidad de la Clausura
- ✓ El principio de personalidad de la pena
- ✓ El bien Jurídico protegido
- ✓ El principio de insignificancia ò bagatela
- ✓ Las actas de constatación de clausura como instrumento público
- ✓ El efecto devolutivo del recurso
- ✓ Inspector encubierto
- ✓ Clausura en el Código fiscal de la Pcia de Bs As.

II - CONSTITUCIONALIDAD DE LA CLAUSURA

Originalmente incorporada la figura de la clausura al texto de la ley 11.683 a través del dictado de la ley 23.314 en el año 1986, es la reforma establecida por la ley 24765 (B.O. 13/01/1997) la que le da cuerpo al texto de la normativa vigente actualmente y cuya aplicación en mayor medida por parte del organismo fiscalizador a dado origen a numerosa jurisprudencia.

Si bien la originaria ley 23.314 instala la clausura en reemplazo de la pena de arresto por considerársele a esta última de “atribuciones constitucionales discutibles” considera el legislador como más apropiado que la sanción repercuta en la economía y no en la persona del contribuyente conforme se desprende de los antecedentes parlamentarios.

La Corte Suprema de Justicia en los autos “Garcia Pinto José p/Mickey SA s/infracción art. 44 inc. 1, L. 11683” de fecha 05/11/1991 deja dirimida la duda respecto de la constitucionalidad de la misma.

En su decisorio se analiza “ *...a partir de la individualización de los fines perseguidos por el legislador y excluyendo la ponderación de los motivos que la inspiraron para incriminar la conducta en reproche desde que ellos pertenecen al ámbito de la política legislativa, ajena a la apreciación judicial.*” (Considerando 5º)

En este orden de ideas se arriba a la conclusión de que “ *...la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal... 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....*” (Considerando 9º)

Para finalmente decidir en el considerando 11º “*que en orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la CN se atribuye a la clausura del establecimiento en infracción, procede señalar que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional (Fallos -304:319, 1524). Consecuentemente, resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos – 307:2262)*”

En definitiva cabe concluir de la lectura del fallo que en tanto la voluntad del legislador es obtener una herramienta más que permita al poder ejecutivo luchar contra la evasión y de esta manera lograr una equidad fiscal erradicando los circuitos marginales, y que este objetivo se logra fundamentalmente con el cumplimiento de las normas de carácter formal, como son la

emisión de comprobantes, tanto en las ventas como en las compras y su respectiva registraci3n, no queda m3s que colegir como razonable la clausura de un establecimiento cuando se infringen las mismas.

Al ser esta razonable, no afecta los derechos constitucionales de trabajar y ejercer toda industria l3cita y de propiedad, ya que los mismos no son absolutos y se deben ejercer con arreglo a las normas que los reglamenten y una ley debe reputarse como inconstitucional cuando la misma sea de manifiesta discordancia con la norma constitucional, situaci3n que no se da en el caso bajo an3lisis.

III - BIEN JURIDICO PROTEGIDO

“Toda norma que impone sanciones, debe necesariamente identificar cual es el bien jur3dico que la misma est3 destinada a proteger, dicho en otros t3rminos se debe seleccionar el bien individual o colectivo que se pretende resguardar de las posibles conductas disvaliosas de los ciudadanos y elevarlo a rango de bien jur3dico protegido, lo que nos lleva a una segunda finalidad del orden eminentemente pr3ctico, que es la de excluir de responsabilidad a aquellas conductas que si bien adquieren el car3cter de t3picas, no llegan a lesionar el bien jur3dico tutelado¹”.

Partiendo de la base que los intereses jur3dicos relevantes para la sociedad es lo que la ley intenta proteger y comprende todo objeto que interesa a la sociedad, *“desde un punto de vista material puede afirmarse sin temor a equivocaci3n que es la misma vida social la que determina los bienes jur3dicos susceptibles de protecci3n penal, pero tampoco puede dudarse*

¹ Chicolino Fernandez y otros “Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario nacional” Ediciones Buyatti 2007 pag. 313

que desde el punto de vista formal, lo que la sociedad quiere, en cada momento, queda reservada a la interpretación de los congresos, parlamentos y asambleas legislativas”²

El transcurso de los años y las distintas interpretaciones del máximo tribunal fueron surcando un camino que, partiendo de un bien jurídico lógico y razonado emergente de la norma, deja la sensación de haberse exigido su interpretación ensanchándose a un campo desconocido hasta entonces en la protección sobre los intereses de la sociedad y del estado en particular.

De una sana lectura del articulado de la ley se infiere que el bien jurídico protegido es la facultad de verificación y fiscalización por parte del estado, facultades también salvaguardadas con otros tantos artículos de la ley de procedimiento fiscal.

No obstante ese concepto primario se ha ido ampliando a lo largo de distintos fallos, principalmente del supremo tribunal.

Se incorporan dentro de la tutela valores como *“... 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 contributiva del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes”³*

Vemos una ampliación ya no a las facultades de verificación y fiscalización, sino también al “circuito económico” y al “mercado”, conceptos que se reafirman en la causa

² “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario”. Damarco Jorge Héctor – Encuentro tributario – Tucumán 10/2003

³ Causa “Gracia Pinto, Jose p/Mickey SA. S/ infracción art.44 inc. 1, L.11683” C.S.J.N. 05/11/91

“Povolo”⁴ al indicar “...se colige con claridad que el bien jurídico de cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal. En efecto, se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que, en lo inmediato, lo hagan porque existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir...”

En la causa “Diario La Nación” fue criterio de la corte que cede el bien jurídico “mercado” ante otro más importante para la sociedad como la “libertad de prensa” tal como señala en el considerando 11) “Que, en efecto, si bien esta Corte ha afirmado que la sanción de clausura por infracciones formales no ofrece, en principio, óbices constitucionales en lo atinente a su razonabilidad (causa M.421.XXIII, “García Pinto, José P. Mickey, SA s/infracción art. 44, inc. 1 de la L. 11683”, sentencia del 5/11/1991, voto de la mayoría y de la disidencia parcial), no ocurre lo mismo cuando ella se aplica a una empresa periodística. Ello es así, no en virtud de una suerte de fuero personal, contrario a nuestra Constitución (art. 16), sino por la considerable afectación que podría resultar para la esencial función que ese tipo de empresas desempeñan en una sociedad democrática, en tanto colaboran en la difusión libre de ideas (Fallos - 306:1892).”⁵

No deja de quedar una sensación de distintos criterios de valoración sobre el bien jurídico que se intenta proteger con la sanción de clausura produciendo un ensanche del espectro que comprende los mismos según las necesidades propias del estado en distintas épocas para combatir la evasión y que encontraron su justificación en las consideraciones de la corte afin a las ideologías de las políticas del ejecutivo.

⁴ “Povolo, Luis Dino s/infracción art.40 Ley 11683. 11/10/2001 C.S.J.N.

⁵ “SA La Nación s/infracción Ley 11683” C.S.J.N. 09/12/2003

Así se fue pasando de un origen en las facultades de verificación y fiscalización, a la recaudación, igualdad tributaria y al mercado.

Espectros tan amplios de protección que no encontraron limite en los derechos individuales tutelados por la constitución, Al menos se considero un coto con la “libertad de prensa”.

Con la última reforma se incorpora un nuevo bien juridico protegido por la Ley 11683 cual es la administración de la seguridad social y las rentas de esa administración a partir de la incorporación del art. agregado a continuación del 40. No existen antecedentes jurisprudenciales conocidos a la fecha, los que no tardarán de ver la luz en el corto plazo, pues es la figura que está aplicando el Ministerio de Trabajo de la Nación como sanción ante la detección de personal no registrado o mal registrado.

No esta de más señalar, tal como lo sostiene Teresa Gomez⁶ que en lo que respecta a esta figura, el trabajo no registrado o “en negro” ya se encuentra por demás protegido en diferente legislación por el derecho laboral, previsional y penal tributario.

En relación con el bien jurídico protegido deviene oportuno recordar lo resuelto por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, en autos BATTISTI DE MOLINERO MARIA BELEN, con fecha 19 de septiembre de 2000: *“Ahora bien, y entrando al análisis de la cuestión traída a estudio, esta sala entiende que debe revocarse la resolución apelada. Ello así porque **si se tiene en cuenta el bien jurídico protegido por la disposición normativa, éste no se ha visto afectado sustancialmente, toda vez que lo que tutela el Art. 40 de la ley 11.683 es la facultad de verificación y fiscalización de la Administración**, es decir aquel deber de colaboración que posee el contribuyente para con el ente recaudador, a efectos de que el mismo pueda verificar el fiel cumplimiento de su misión recaudadora, pero para que tal*

⁶ Teresa Gomez – Carlos María Folco “Procedimiento Tributario” 2da Edición. La Ley .2004 Pag. 232 a 234. Sobre el particular se transcribe en la obra los dichos del senador Baglini en el debate parlamentario donde describe toda la legislación y superposición de sanciones.

conducta sea ilícita debe por lo menos haberse puesto en peligro el mentado bien jurídico, circunstancia que en el caso no ha ocurrido, en virtud de que la recurrente de autos emitió "factura, tickets," etc., con lo cual el bien jurídico protegido por la norma que se dice infringir no habría sido vulnerado, ya que la posibilidad de fiscalizar la actividad impositiva del comercio imputado (farmacia) resultaría cierta y posible".

IV - PERSONALIDAD DE LA PENA

"Toda norma del orden sancionador requiere de la presencia de una conducta reprochable, tipificada por el legislador, dicha conducta configura lo que en materia penal se denomina "el elemento objetivo", ahora bien dicha conducta típica debe ser atribuida por lo menos a título de culpa en cabeza del infractor, lo que se conoce como la imprescindible presencia del "elemento subjetivo"; dicho en otros términos nadie puede ser sancionado sin la concurrencia de ambos elementos, la conducta en su carácter de elemento objetivo y la intencionalidad en su carácter de elemento subjetivo, ello nos conduce al conocido aforismo de que "nadie puede ser castigado sin ser culpable", para que la conducta reprochable sea culpable nos debemos encontrar con la presencia del elemento objetivo acompañado por el elemento subjetivo⁷".

En esencia los tipos infraccionales que surgen del art. 40 de la ley 11683 son de carácter formal... " a) no entregaren o no emitieren facturas.. ; b) No llevaren registraciones...,etc."

Sin embargo el solo hecho del incumplimiento *objetivo* del tipo no configura la infracción, sino que es menester la presencia del elemento *subjetivo* cual es la intención y voluntad de cometer la infracción, el dolo.

⁷ Chicolino Fernandez y otros "Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario nacional" Ediciones Buyatti 2007 pag. 308

La C.S.J.N. en el “leading case” Parafina del Plata S.A. (2/9/1968) sostuvo: *“La mera comprobación de la situación objetiva en que se halle el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la Ley 11683 consagran el principio de personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable. Es decir aquel a quién la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”*

Posteriores fallos entre los que se destaca USANDIZAGA, PERRONE Y JULIARENA, C.S.J.N., 15/10/1981 convalidan el criterio de personalidad de la pena que finalmente se aplica en forma ya explícita a los incumplimientos formales tal como surge de la causa WORTMAN, JORGE ALBERTO Y OTRO, C.S.J.N., 06/06/1993 y MORILLAS JUAN SIMÓN, C.S.J.N., 08/06/1993.

Como consecuencia de esto es que se aplican principios de derecho penal a la materia tributaria, a pesar de las opiniones que refieren a que en la Ley 11683 se tratan temas administrativos y por ende no serían de aplicación los principios penales.

Esto conlleva a que entre otras cosas sea el fisco quién debe acreditar fehacientemente la infracción en consideración a la presunción de inocencia a favor del acusado y no revertir la carga de la prueba.

V - PRINCIPIO DE INSIGNIFICANCIA Ò BAGATELA Ò PROPORCIONALIDAD DE LA PENA

Se trata del principio mediante el cual la pena debe guardar una adecuada relación con la infracción cometida, es decir que la pena que se imponga debe ser proporcionada con la magnitud del ilícito cometido.

En este sentido en situaciones donde la infracción no llega a lesionar el bien jurídico protegido en forma trascendente, debería eximirse de sanción dicha conducta.

En la ley 11.683 se encuentra plasmado el principio en el último párrafo del art. 49 cuando expresa *“En los supuestos de los artículos.... 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.”*

Vigentes el principio de bagatela y las facultades de eximición de sanción que lo recogen, existe jurisprudencia de tribunales que ha resuelto en este sentido, como ser:

“...En función de la norma indicada en primer término, aceptándose la insignificancia de la infracción de autos, que se estima acreditada y advirtiéndose una desproporción de la sanción con relación a la finalidad perseguida por la ley, cabe admitir la eximición de la sanción al responsable (cfr. CSJN, autos "Godoy, Roberto Carlos")”.⁸

Así como es cierto que en la causa “Godoy Roberto Carlos”. C.S.J.N. 8/6/1993 el máximo tribunal se refirió a la aplicación del principio y entendió que de la misma manera que la ley faculta al juez administrativo, también se faculta a un juez judicial a su aplicación y que por lo tanto esto es perfectamente aplicable en materia de clausuras, tema que quedo aclarado en la redacción del art. 49 de la 11.683 a partir de la modificación introducida por la ley 25.795, no es menos cierto que su aplicación no es habitual, porque la misma corte aclaró *“... Que teniendo en cuenta las reflexiones formuladas acerca de los principios perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura allí*

⁸ ÁLVAREZ, JOSÉ OMAR - JNP ECON. N° 5 - 15/09/1995

dispuesta, no se exhibe como exorbitante; motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que, con sustento en la irrazonabilidad de la norma se articula”⁹

En definitiva, ya se sabe que la corte tiene un amplio concepto de los objetivos jurídicos y sociales tutelados por la norma, por lo que serán muy pocos los casos y considerando las especiales particularidades que puedan tener los mismos, donde se exima de sanción por aplicación del principio de bagatela, sin bien no se discute su vigencia.

VI - LAS ACTAS DE CONSTATAACION DE CLAUSURA. INSTRUMENTO PÚBLICO. VALOR PROBATORIO

El art. 41 de la ley 11.683 indica que los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura deberán ser objeto de un acta de comprobación donde los funcionarios fiscales dejen constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos, a las pruebas, encuadre legal y cualquier otra manifestación, relato o invocación de hechos y derechos que desee incorporar el interesado, debiendo contener también una citación a la audiencia de descargo para que el responsable realice el descargo que considere y aporte las pruebas que hagan a su derecho. Estas actas son la cabeza de sumario que inicia el expediente administrativo.

La corte se expidió sobre el carácter de instrumento público de las mismas en la causa “Gambaro, Francisco Isidoro s/apelación” del 28/9/93 cuando en el considerando 5º menciona *“cabe entender que el acta labrada por los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables, en cuanto a las obligaciones formales, constituye un instrumento público. En efecto, está extendida por aquellos en el ejercicio de sus funciones, por lo que su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias de que da cuenta, como de la ejecución del procedimiento cumplido.”*

⁹ Considerando 10º) de la causa Gracia Pinto José c/Mickey C.S.J.N. 05/11/91

Por otra parte también se dijo que *“el acta de comprobación labrada por los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables constituye, en cuanto a las obligaciones formales, un instrumento público, habida cuenta de que es extendida por aquéllos en ejercicio de sus funciones. En consecuencia, su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias que consigna, así como de la ejecución del procedimiento llevado a cabo. Este extremo no puede ser prescindido ni -menos aún- obviado, razón por la cual la subsanación ulterior del incumplimiento registrado, aun cuando ella se verifique con anterioridad a la audiencia de descargo en sede administrativa, carece de eficacia para desvirtuar los hechos constatados en el acta en cuestión.”*¹⁰

Más allá del incuestionable carácter de instrumento público, es el valor probatorio que poseen las mismas lo cuestionable, en cuanto a la plena fe o lo irrefragable de las aseveraciones unilaterales de los funcionarios volcadas en la misma como parte del proceso.

Abundante jurisprudencia ha revocado fallos por no cumplir el contenido de las actas con los requisitos exigidos en la norma *“Debe revocarse la sentencia del Juez de Primera Instancia que confirmó la resolución administrativa por la que se aplicó una sanción de multa y clausura a un comerciante, dado que el acta labrada sólo consigna que “en presencia de los funcionarios actuantes se omitió facturar una venta de \$ 16”. Es que la falta de constatación de las circunstancias relativas a la operación le resta valor probatorio al acta, resultando asimismo inexplicable que no se haya consignado ningún dato de quién fue el comprador o cuál fue la mercadería vendida. Ello así y considerando que el comprador aportó los datos que permiten verificar la operación realizada, no cabe sino concluir en el sentido precedentemente indicado, esto es, dejando sin efecto la sanción aplicada en la especie”*¹¹

¹⁰ Gambaro Francisco, CSJN, 28/9/1993

¹¹ IN YOUNG YOO - CNPECON. - SALA A - 27/02/1997

De la misma manera se ha manifestado en contraposición del valor del acta versus el carácter de instrumento público el Juzgado Federal criminal y correccional N° 2 de Lomas de Zamora, en la causa AGUILAR, Elba Beatriz - 01/09/1997 *“Si bien en el acta de constatación se consigna la afirmación de los inspectores en cuanto a que el contribuyente del rubro no emite facturas o documentos equivalentes por sus ventas, esbozando en la parte final de la misma que se comprobó la venta de la mercadería premencionada, ello no alcanza para adjudicar seriamente infracción alguna a la recurrente, toda vez que las pruebas que cimientan las meras apreciaciones de los constataantes no se han recogido en la oportunidad o, directamente, no se han incorporado a las constancias del legajo, si se tiene en cuenta la copia de la factura intervenida, la que en ningún momento se menciona en el acta como intervenida. En tales condiciones, la orfandad de elementos convictivos que apuntalen las comprobaciones efectuadas impide justificar debidamente los términos del acta infraccional, dado que no se ha cumplido con los requisitos mínimos que señala la norma del primer artículo agregado a continuación del artículo 44 de la ley 11683 -t.o. 1978 y modif.- como necesarios para que aquélla resulte válida y revista el carácter de instrumento público en los cánones del artículo 979, inciso 2), del Código Civil, razón por la cual cabe revocar la sanciones de multa y clausura dispuestas”*

Las actas de inspección no son instrumentos públicos inmutables en cuanto a los hechos y el derecho aplicable, y cumplen la función de servir de prueba en los juicios respectivos, no habiéndoles conferido la ley 11.683 un carácter especial como en otros supuestos (vrg. Actas de notificación) por lo que su valor probatorio puede ser desvirtuado por otros medios de prueba, sin necesidad de acudir a la redargución de falsedad aplicable a los instrumentos públicos.¹²

VII - EFFECTO DEVOLUTIVO DEL RECURSO DE APELACION

El artículo 77 de la ley 11.683 determina que la resolución del juez administrativo en esta instancia torna ejecutable la sanción, habilitando al fisco para que sin otra sustanciación proceda a su aplicación, dejando abierto en el art. 78 de la ley la posibilidad de acceder a la instancia judicial por recurso de apelación pero al solo efecto devolutivo.

Las abundantes críticas que ha recibido la norma respecto de la lesión al derecho de defensa en juicio emanado de la carta magna, entendiendo como “juicio” a aquel que se

¹² Sferco, José María-Marta Nercellas. Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales. Errepar. 2006. Pág. 104

desarrolle en sede judicial y no administrativa, donde el fisco es juez y parte, se vio recepto en distinta jurisprudencia.

Podemos citar entre otras: CARGILL SACI - CNPECON. - SALA A - 23/05/1997, DECAROLI, VANESA - JFED. DE ROSARIO - 19/06/1997; INCIDENTE DE NULIDAD SON SANG HO - C.FED. DE MAR DEL PLATA - SEC. PENAL - 26/12/2000

El tema queda definitivamente zanjado cuando la corte se expide en la causa “Lapiduz” al decir *“En razón del innegable carácter represivo que reviste la clausura preventiva en el artículo 44 de la ley 11683 -t.o. 1978 y modif.-, los argumentos vertidos por el Fisco en el recurso extraordinario resultan ineficaces para desvirtuar la conclusión a la que llegó la Cámara en cuanto a la aplicación de la doctrina establecida por esta Corte (Fallos - T. 284 - pág. 150, dictado en autos "Carlos José Dumit c/Instituto Nacional de Vitivinicultura"), donde se ha expresado que: "...por ello, no cabe hablar de 'juicio' -y en particular de aquel que el art. 18 de la Carta Magna exige como requisito que legitime una condena-, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente, ni de 'juicio previo', si esa instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma". El mencionado precedente trataba, precisamente, sobre la aplicación de la sanción de clausura prevista por la ley 14878 a la que el Tribunal calificó como una medida "de índole estrictamente penal". Por esta razón, debe declararse improcedente el recurso extraordinario planteado por el Fisco Nacional contra la sentencia del tribunal a quo, mediante la cual se admitió la demanda de amparo, ordenándose consecuentemente que el ente fiscal se abstuviese de clausurar el local comercial de la actora hasta tanto fuese debatida y resuelta, con sentencia judicial firme, la procedencia de dicha sanción, aplicada en la especie por la Dirección General Impositiva con sustento en lo dispuesto por el artículo 44 de la ley 11683 -t.o. 1978 y modif.-.”¹³*

¹³ LAPIDUZ, ENRIQUE - CSJN - 28/04/1998

Partiendo del concepto de que “efecto devolutivo” implica que no se suspende la ejecución de la sanción dictada por un juez (administrativo en este caso) y que su posterior revisión ante la eventualidad de determinar que no corresponda su aplicación, es innegable que se produciría un daño al contribuyente irreparable, poco quedaría al Estado por devolver a quién debió tener su comercio clausurado sin que le corresponda.

VIII - EL AGENTE FISCAL ENCUBIERTO

Se incorpora con la sanción de la Ley 26.044 (B.O. 6/07/2005) el inciso g) del art. 35 de la ley 11683 donde se agrega a las facultades ya vigentes de fiscalización y verificación por parte del fisco la nueva figura que se dio en llamar entre otros como “agente fiscalizador”, “agente fedatario”, “provocador”, etc.

Gran parte de la doctrina no tuvo otras palabras más que de crítica hacia la nueva figura que se incorporaba, fundamentalmente por lo cercano a la inconstitucionalidad de la norma en la violación de garantías individuales y hacia lo arbitrario del posible accionar del Estado.

En el plano de lo ético Juan Oklander y Gustavo Policella¹⁴ han manifestado que: *“Nos parece necesario –y también conveniente- evitar que un funcionario público se vea en la obligación de “simular” una operación, porque transforma el procedimiento, desde su inicio, en un acto de indiscutible falsedad.”*

*La "ética" debe presidir la relación del Estado con los particulares, la que tanto aquél como éstos deben respetar, la actitud engañosa debe descalificarse, más allá de los comportamientos antisociales que pudieran incurrir los particulares en materia del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.*¹⁵

¹⁴ Oklander, Juan - Policella, Gustavo, La nueva figura del “inspector camuflado” o “el camaleón fiscal” Punto 7.3 Publicado IMP 2005-14, pág. 62 LA Ley

¹⁵ Soler Osvaldo H.- Carrica Enrique D. “El agente fiscalizador encubierto” IMP 2005-14, pág. 57 La Ley

Bertazza y Marconi¹⁶ entienden que *“Aparece también como totalmente difuso y ambiguo el requisito legal de la orden del juez administrativo de estar fundada en los antecedentes que obren en poder de la AFIP, debiendo destacarse que la falta de razonabilidad de la medida, en cuanto a tales antecedentes, tornará nula la actuación”*

En igual sentido se manifestaron Soler y Carrica al entender que *“el condicionamiento establecido en el nuevo artículo en cuanto a que la orden del juez administrativo debe estar fundada en los antecedentes fiscales de los vendedores y locadores en poder de la AFIP denota tal grado de vaguedad que no trasunta una protección concreta ni efectiva al grado de exposición de los particulares frente a un eventual actuar arbitrario tanto del Juez Administrativo como de los inspectores actuantes. Distinta hubiera sido la situación si a los fines de emitir la orden respectiva, el Juez Administrativo hubiera debido contar con una denuncia concreta sobre la comisión de la infracción formal objeto de la investigación, dado que en tal caso, por lo menos, podría haber "prima facie" algún indicio que pudiera dar mayor andamio lógico a la orden, y evitar así las operaciones de "caza y pesca" sobre el universo de contribuyentes con antecedentes de cualquier tipo o naturaleza. Ello, no obstante, no superaría el óbice mentado acerca de la necesidad de que, finalmente, la orden debería emanar del órgano jurisdiccional (Poder Judicial).”¹⁷*

Es este aspecto el que mayor recepción tuvo hasta el momento en la jurisprudencia.

La sala B de la Cámara Nacional en lo penal económico en la causa “Medri”¹⁸ entendió en su considerando 2) *“Que, si bien por el escrito de fojas 116/142, el representante de la AFIP-DGI expresó que la infractora poseía antecedentes, razón por la cual el Director de la Dirección Regional Palermo autorizó “... a los inspectores a actuar en el ejercicio de sus facultades, como*

¹⁶ Bertazza, Humberto J. Marconi, Norberto J., “Sobre el nuevo agente fiscalizador”, Práctica profesional 2005-4 pág. 17 La Ley

¹⁷ Soler Osvaldo H.- Carrica Enrique D. “El agente fiscalizador encubierto” IMP 2005-14, pág. 57 La Ley

¹⁸ “Medri SA s/infracción ley 11683; C.N.P.E. Sala B; 05/10/2006

compradores de bienes... a fin de constatar el cumplimiento de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes...” (cfr. fs. 116/142), y, asimismo, acompañó fotocopias de denuncias telefónicas recibidas con respecto a la contribuyente (cfr. fs. 112/115 vta.), lo cierto es que aquellas constancias no constituyen antecedentes por los cuales se hayan aplicado sanciones a la contribuyente, o de actuaciones por las cuales se haya acreditado fehacientemente que la sumariada haya infringido la normativa vigente en oportunidades anteriores.” Confirmando el fallo de primera instancia que dejaba sin efecto la clausura y llevando la multa al mínimo legal.

En igual sentido encontramos los fallos “Herrada, Sergio y Vanni, Carla SH”; Juzg. Fed. Comodoro Rivadavia – 06/10/2006 y “El parlamento SA s/inf. ley 11683”-JPECON N° 6 – 03/2006

Sin embargo la misma sala B de la Cámara en la causa “Penibianc”¹⁹ recientemente ha modificado su criterio y flexibilizó su interpretación en base a los antecedentes necesarios que tornan válida la figura, para lo cual recurrió a interpretar la voluntad del legislador analizando las exposiciones de las sesiones del congreso para concluir en su considerando 5) “*Que, en consecuencia, se advierte que al aludir el artículo 35, inciso g) de la ley 11683 (t.o. por el D. 821/1998) a “antecedentes fiscales” no se refiere a los antecedentes que pudiera registrar un sujeto por infracciones fiscales anteriores, como entendió el Juzgado a quo, sino a toda información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de denuncias efectuadas por particulares o de cualquier otro origen, por los cuales el juez administrativo tomara conocimiento de la eventual omisión de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes, con las formalidades que exige la AFIP, por parte de algún contribuyente”*

“Que, por otra parte, no se advierten los motivos por los cuales en este caso, a criterio del Juzgado de la instancia anterior, la falta de ratificación de las denuncias de fojas 23 y 27

¹⁹ “Penibianc SRL s/inf. Ley 11683”; C.N.P.E. Sala B; 04/07/2007

obstaría a valorar las manifestaciones efectuadas por la denunciante, máxime cuando las presentaciones fueron acompañadas por elementos de convicción que en principio las sustentarían. (Del voto del Dr. Hornos) (el destacado me pertenece)

Es cierto también la relación que se estableció desde un principio con la figura del agente encubierto prevista en la Ley 23.737 y que permite a los funcionarios introducirse en las organizaciones dedicadas al tráfico de estupefacientes, como único antecedente conocido en la legislación positiva de Argentina, lo que conlleva a una necesaria comparación, crítica por cierto, del contexto donde se aplica esta figura respecto del uso que se pretende con los funcionarios fiscales.

Esta conexión se expresó en el fallo de la causa “CAFHELAR S.A.”²⁰ al sentenciar la jueza sobre la constitucionalidad de la figura del agente encubierto en tanto exista una revisión judicial suficiente manifestó “*Que según ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación el empleo de agentes encubiertos no es por sí mismo contrario a las garantías constitucionales, siempre que el comportamiento del agente se mantenga dentro de los límites del Estado de derecho y que no se involucre de tal manera que hubiese causado o instigado la ofensa al régimen legal, mediante la comisión de actos contrarios al mismo*” basándose en la doctrina de la corte en la causa *Fiscal c/Fernandez, Victor Hugo*²¹

Más allá de la valoración particular de los bienes jurídicos que se intenta proteger, surge como desmedida la aplicación de esta figura a la transgresión de deberes formales, como la falta de emisión de una factura en comparación, por ejemplo, al tráfico de estupefacientes o de armas.

Coincido con lo expresado por Ochoa Carlos²² “*en principio entendemos que el instituto como tal, puede ser tildado de excesivo, si se tiene en cuenta cual es el ámbito donde el*

²⁰ “Cafhelar SA s/inf. Ley 11683” J.N.P.E. N°2 – 10/04/2006

²¹ CSJN, 11/12/1990, “Fiscal c. Fernández, Víctor Hugo”, Fallos 313:1305.

²² “El agente provocador fiscal” Ochoa Carlos Arturo, PET 2005 (Septiembre -332) La Ley

tendrá aplicación. Asimismo el uso de un funcionario que provoque la infracción o del agente encubierto, se refiere a institutos que si bien distintos, conforman técnicas de investigación encubiertas, algunas de ellas sumamente empleadas en el derecho comparado y que reconocen, como razón, la necesidad de combatir delincuencias consideradas graves y de dificultosa acreditación..... En ese sentido, no se observa un motivo que resulte por demás convincente, en cuanto a una complejidad ilícita, sea por la gravedad de la infracción o por la dificultad de su acreditación, más aún si se tiene presente que el organismo recaudador cuenta con un panel de instrumentos que permiten el control y la acreditación de hechos como los expuestos en la norma citada.”

La ley 11683 se ha convertido en un texto que ha perdido de vista el carácter instrumental o funcional de los deberes de colaboración para la verificación fiscal y ha exacerbado la materia punible, soslayando el principio de mínima intervención penal y afectando la razonabilidad en su conexión con el principio de proporcionalidad de adecuación de los medios jurídicos a los fines perseguidos.²³

IX - LA CLAUSURA EN EL CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

Finalmente considero válido hacer un repaso sobre el tratamiento que da el código fiscal de la provincia de Buenos de Aires a la figura de clausura y si bien no se ha publicado abundante jurisprudencia al respecto, merece comentario el tratamiento de determinados fallos en particular.

En principio veamos como esta redactado el articulado en el código fiscal que dice en su artículo 64²⁴:

“ Sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones previstas en este código, se clausurarán de cuatro (4) a diez (10) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

²³ “Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales” Jose Maria Sferco y Marta Nercellas. Pag. 99. Errepar.

²⁴ Texto s/ley (Bs. As.) 13405 - BO (Bs. As.): 30/12/2005

1. No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicio en la forma y condiciones que establezca la autoridad de aplicación; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.
2. Se hallen o hubieran hallado en posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.
3. No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden o respaldo conforme a los requerimientos que en la materia exija la autoridad de aplicación.
4. Haber recurrido a entes o personas jurídicas manifiestamente improcedentes respecto de la actividad específicamente desarrollada, adoptadas para evadir gravámenes. En tales casos la autoridad de aplicación deberá, obligatoriamente, poner en conocimiento de la Dirección Provincial de Personas Jurídicas tal circunstancia en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días.
5. No mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieren utilizado o no facilitar a la Dirección Provincial de Rentas copia de los mismos cuando les sean requeridos.
6. No exhibir dentro de los cinco (5) días de solicitados por la autoridad de aplicación los comprobantes de pago que les sean requeridos.
7. Se hallen en posesión de bienes o mercaderías respecto de las cuales no posean, en el mismo lugar en que éstos se encuentran, la documentación que establezca la autoridad de aplicación.
8. El uso de comprobantes o documentos que no reúnan los requisitos exigidos por la autoridad de aplicación, cuando éstos sean entregados a los adquirentes o locatarios de los bienes, o prestatarios del servicio, ello con independencia de la ulterior emisión de los comprobantes respaldatorios de tales operaciones.
9. No poseer el certificado de domicilio correspondiente expedido por la autoridad de aplicación.

Una vez que se cumpliera una clausura en virtud de las disposiciones de este artículo, la reiteración de los hechos u omisiones señalados, dará lugar a la aplicación de una nueva clausura por el doble del tiempo de la impuesta en forma inmediata anterior. La reiteración aludida se considerará en relación a todos los establecimientos de un mismo responsable, dedicados total o parcialmente a igual actividad, pero la clausura sólo se hará efectiva sobre aquel en que se hubiera incurrido en infracción, salvo que por depender de una dirección o administración común, se pruebe que los hechos u omisiones hubieran afectado a todos o una parte de ellos por igual. En este caso, la clausura se aplicará al conjunto de todos los establecimientos involucrados.”

En lo que se refiere a las vías recursivas de la sanción de clausura, establece el artículo 67: “La sanción de clausura podrá ser recurrida por recurso de apelación, otorgado con efecto devolutivo ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional en turno. El recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, con patrocinio letrado, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de los tres (3) días de deducida la apelación deberán elevarse el recurso y las piezas pertinentes de las actuaciones que determine el apelante y la Dirección Provincial de Rentas al juez competente, quien, previa audiencia del apelante, sin perjuicio de recabar otros antecedentes que creyere indispensables, deberá dictar resolución dentro del término de veinte (20) días, contados en su caso a partir de que se hayan practicado o adjuntado las diligencias o antecedentes indispensables, requeridos por el mismo. A petición de parte interesada y cuando pudiera causarse un gravamen irreparable, el juez podrá otorgar al recurso efecto suspensivo. La decisión del juez es inapelable.”

En primer termino y respecto a las causales de clausura, se exhibe como un tanto exorbitante ò de amplio espectro, si así se lo quiere ver, las conductas típicas sujetas a sanción. Así, como gran parte del código fiscal, parte de una copia de la Ley 11.683, agregando cuestiones particulares como ser el inciso 6) del artículo 64.

Debe observarse sobre el particular que lo que se está puniendo con clausura del local es la simple mora en el pago del impuesto determinado y declarado.

Es decir que si no se exhibe en un plazo de 5 (cinco) días los comprobantes de pagos que requiera el fisco, se es pasible de la clausura.

Esto implica que si en el plazo previsto un contribuyente, pese a haber presentado en tiempo y forma su declaración jurada y exteriorizado su obligación tributaria, pero que por razones financieras no pueda ingresar el impuesto declarado, será pasible no solo de la aplicación de intereses como lo determina el propio artículo 53 del código²⁵, que a su vez excluye la situación de la aplicación de multa por omisión, sino también de la clausura.

A pesar de parecer que no tiene mucho sustento lógico la situación fue bien acogida para el fisco en sede judicial, tal como surge de la causa “Cafferra, Ana Rosa”²⁶ al entender el juez a cargo *“Carece de relevancia jurídica a efectos de verificar la comisión de la conducta sancionada el motivo por el cual dichos comprobantes no fueran presentados. El planteo realizado al respecto por el contribuyente, en cuanto señaló que no presentó los mismo porque no los posee (al no haber podido abonar los anticipos por problemas económicos), resulta jurídicamente irrelevante, y en modo alguno resulta ser una circunstancia que permita afirmar que la conducta resulta atípica, aún cuando las circunstancias particulares de cada caso*

²⁵ C.F. Bs. As. Texto s/ley (Bs. As.) 13529 - BO (Bs. As.): 25/9/2006. art. 53:”...*Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aun cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento. En estos casos serán de aplicación los intereses del artículo 86 y recargos del artículo 87, en forma exclusiva*”

²⁶ “Cafferra, Ana Rosa” Juzgado en lo Criminal y Correccional N°4 de Mar del Plata. 12/07/2007.

deberán ser debidamente valoradas al momento de la determinación en concreto de la sanción aplicable

Es que señaló el infraccionado que la norma reprime la falta de exhibición de comprobantes, pero no la falta de pago de los tributos, que caen —en su criterio— fuera del tipo legal. Al respecto, cabe considerarse que la norma del art. 64 inc. 6 del CF, que sanciona a quien no presente comprobantes de pago de impuestos, tiene como fin evidente que los tributos legalmente previstos a cargo del contribuyente sean efectivamente satisfechos.

Otra herramienta del Estado provincial para lograr la percepción de impuestos, tasas y/o contribuciones (función ésta que responde a un interés general), es la aplicación de intereses por períodos impagos previstos en los arts. 86/88, cuestión ésta que no implica —como afirma el apelante— que la omisión de abonar tributos quede subsumida en ese régimen, y que por su aplicación resulte inaplicable el tipo del art. 64.6 del CF, que fuera materia de condena en sede administrativa”

Finalmente el juez actuante falló reduciendo la sanción al mínimo legal, por considerar como atenuantes no poseer el contribuyente antecedentes y porque los períodos impagos eran solamente cuatro del año anterior, teniendo todo el resto pago pese a las dificultades económicas.

Considero el referido fallo como un antecedente no muy positivo, en tanto se le da favorable acogida por un juez a conceptos sobradamente reconocidos por la doctrina y la justicia de que no deben existir penas por deudas.

Más aún cuando el fisco, y particularmente en el caso de la provincia de Buenos Aires, tiene herramientas más que suficientes para reclamar el monto de las deudas reconocidas por el contribuyente.

En lo que respecta a la vía recursiva establecida en el art 67 se realizó un planteo judicial en la causa “Marchal”²⁷ donde el contribuyente plantea la inconstitucionalidad del artículo al considerar que dicha norma, en tanto establece la inapelabilidad de la decisión del Juez que resuelve la apelación deducida contra la sanción de clausura, resulta violatoria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que consagra el derecho a la doble instancia en materia penal, destacando que la CSJN desde antaño le había reconocido dicha naturaleza a la sanción de clausura por cuestiones fiscales.

Luego que el Tribunal de Casación Provincial había declarado inadmisibile el recurso de casación deducido contra la sentencia del Juzgado en lo Criminal y Correccional, que había confirmado la clausura y que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires desestimó el recurso extraordinario presentado por considerar básicamente que los agravios se dirigían a cuestionar el tratamiento dado a cuestiones de orden procesal, y que por ello debía desestimarse el recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto.

Finalmente la C.S.J.N. dio acogida al recurso presentado y sentenció que se había frustrado el debido control jurisdiccional sobre la cuestión constitucional.

Del voto de los doctores Fayt y Zaffaroni²⁸ se ven claramente los fundamentos de la acogida al planteo al afirmar “.. *Ya la Corte ha dejado establecido que, a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas, establecido en el numeral 2 del mismo precepto, se aplica también a esos órdenes, y por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal...*” refiriéndose al artículo 8 de la Convención americana sobre derechos humanos.

²⁷ “Marchal Juan s/apelación” C.S.J.N. – 10/04/2007

²⁸ Considerando 5) del voto en la causa referencia anteriormente-

En definitiva se desestima la interpretación restrictiva que realizó el tribunal de casación al considerar que el sistema específico para el juzgamiento, contemplado en el código fiscal es suficiente para infracciones de tipo fiscal y que no poseen estas la misma identidad que los delitos penales.

La conclusión es clara y contundente: aun cuando se entendiera que la clausura fiscal no es una "sanción de naturaleza penal delictual", igualmente debe respetarse la doble instancia en los procedimientos tendientes a su aplicación, porque así lo interpretó la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el considerando 70 del fallo citado por los señores Magistrados de la CSJN, señalando que las garantías mínimas tuteladas por el artículo 8.2 del Pacto de San José de Costa Rica [en especial, el art. 8.2, inc. h)] se aplican también a las cuestiones "civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter"²⁹

En definitiva la Corte Provincial será la que deba expedirse sobre la constitucionalidad del art. 67 del Código Fiscal.

X - CONCLUSIONES

Del repaso de la situación actual y a la luz de la jurisprudencia vigente, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

La Corte ya se ha expedido sobre cuestiones fundamentales que hacen al estado de derecho, así queda plasmada la constitucionalidad de la clausura en tanto no hay marcada discordancia de la norma que la reglamenta con el ejercicio de los derechos constitucionales.

El bien jurídico protegido por excelencia y sobre el que existe común acuerdo son las facultades de verificación y fiscalización por parte del fisco y por lo tanto para que resulte aplicable la pena se debe comprobar su afectación por parte del contribuyente. Sin embargo

²⁹ Jorge Mazzoni y Agustín Ameztoy, Pcia de Bs As.- acerca de la sanción de clausura. Comentarios al fallo "Marchal Juan s/aelación" P.A.T. Julio 2007. Errepar

encontramos un criterio más amplio del máximo tribunal que incorpora conceptos nuevos a los originalmente reconocidos, como la “renta fiscal”, “el mercado” y el “circuito económico”.

Es de plena vigencia en materia de sanciones fiscales el principio de personalidad de la pena, donde nadie puede ser sancionado sino se demuestra que como mínimo obró con culpa.

Se deberá tener en consideración en todos los casos el principio de proporcionalidad de la pena, evaluando en cada caso la graduación de la pena e incluso prescindiendo de ella cuando la infracción sea menor.

Las actas de constatación si bien son instrumentos públicos, son también un medio de prueba más, donde no necesariamente se debe impugnar por la redagurción de falsedad.

No resulta procedente el efecto devolutivo de la apelación contemplada en la ley de procedimiento por resultar esta violatoria del derecho en defensa en juicio, derecho constitucional que aún no ha tenido recepción en las distintas modificaciones de la norma, pero el tema queda definitivamente zanjado cuando la corte se expide en la causa “Lapiduz” .

Con la aplicación de la figura del “inspector encubierto” si bien se busca dar solución a un problema de larga data en el país cual es la falta de emisión de facturas, especialmente en los pequeños y medianos comercios de atención a consumidores finales, como lo expresara el mismo titular de la AFIP, considero como excesivamente rigurosa la figura, máxime en consideración al tamaño de contribuyente al que apunta y la significación que revisten los mismos en la recaudación nacional, donde sin lugar a dudas va a dar lugar a una gran cantidad de conflictos judiciales que podrían evitarse mediante la utilización de otras facultades ya conferidas por la ley.

“La relación costo/beneficio, en cuanto a la recaudación parecería estar meridianamente receptada por la Ley 11.683. Por lo tanto, el agregado del mencionado inc. G) a su art. 35 denota una evidente contradicción de concepciones vertidas dentro del mismo texto legal”³⁰

Si bien la evasión es un flagelo para toda la sociedad y se debe concientizar de esto a contribuyentes y consumidores, creo oportuno revisar los medios por los que se pretende llegar

³⁰ Salvo Mario A. Sok, Leandro. “El agente encubierto y los delitos de bagatela” PET 09/2005. LA Ley

al objetivo, donde por más que se incrementen las penas o se continúe incorporando nuevas figuras de sanción, si no se realizan cambios estructurales de fondo que permitan al ciudadano común tener plena confianza en el manejo del dinero público que equilibren la ecuación, el problema no se verá solucionado.

“Nos parece más convincente el argumento de la educación tributaria que debe seguir realizándose en la comunidad toda, junto con un adecuado manejo de los fondos públicos y un continuo testimonio del obrar ético del Estado: no se puede exigir un obrar ético al contribuyente, si el Estado no actúa de la misma forma”³¹

³¹ Bertazza Humberto J. MArconi, Norberto J. Obra ya citada

BIBLIOGRAFIA:

- 1) Bertazza Humberto J. y José Díaz Ortiz, La clausura impositiva, Ediciones Errepar, Buenos Aires, 1997
- 2) Bertazza, Humberto J., Modificaciones a la Ley de Procedimiento Tributario, Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XVII, Febrero 1997.
- 3) Bertazza, Humberto J. Marconi, Norberto J., “Sobre el nuevo agente fiscalizador”, Práctica profesional 2005-4, 17 La Ley
- 4) Carmona, Jorge A., La clausura en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. A Propósito de los principios y garantías constitucionales por la violación del "non bis in idem", Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XIV, Agosto 2003.
- 5) Chicolino Fernandez y otros “Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario nacional” Ediciones Buyatti 2007
- 6) Cossio, Christian E., La sanción de clausura en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XXV, Noviembre 2004.
- 7) Damarco Jorge Héctor, “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario”; Encuentro tributario - Tucumán 10/2003
- 8) Díaz, Vicente Oscar, La seguridad jurídica en los procesos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.
- 9) Díaz, Vicente O., Clausura preventiva de establecimientos por parte de funcionarios fiscales, Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XVII, Febrero 1997
- 10) Egüez, Herminia - Simesen de Bielke, Sergio A, Algunas consideraciones acerca de la sanción de clausura Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XVIII, Marzo 1998.
- 11) Gomez Teresa – Carlos María Folco “Procedimiento Tributario” 2da Edición. La Ley .2004
- 12) Mazzone Jorge y Agustín Ameztoy, Pcia de Bs As.- acerca de la sanción de clausura. Comentarios al fallo “Marchal Juan s/apelación”, Práctica y actualidad tributaria, ERREPAR, Julio 2007.
- 13) Ochoa Carlos Arturo, “El agente provocador fiscal”, PET 2005 (Septiembre -332) La Ley
- 14) Oklander, Juan - Policella, Gustavo, La nueva figura del “inspector camuflado” o “el camaleón fiscal” Publicado IMP 2005-14,62 LA Ley
- 15) Salvo Mario A. Sok, Leandro. “El agente encubierto y los delitos de bagatela” PET 09/2005. LA Ley
- 16) Sferco, José M., El totalitarismo fiscal en los "superpoderes" del recaudador bonaerense, Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XXVII, Marzo 2006.
- 17) Sferco, José María-Marta Nercellas. Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales. Errepar. 2006

18) Soler Osvaldo H.- Carrica Enrique D. "El agente fiscalizador encubierto" IMP 2005-14, 57
La Ley