



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesis de Belgrano

Escuela de Posgrado en Derecho
Especialización en Derecho Tributario

Sanciones: Infracciones Formales y Clausura

N° 827

Manuel Alexis Granja

Departamento de Investigaciones
Fecha defensa de tesina: 16 de marzo de 2015

Universidad de Belgrano
Zabala 1837 (C1426DQ6)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533
e-mail: invest@ub.edu.ar
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>

Introducción

A través de este trabajo se busca explicar algunos artículos de la Ley 11.683 que contienen sanciones a ciertas infracciones, en especial a los deberes formales, y como estas sanciones afectan al contribuyente y a sus derechos (si es que lo hacen).

Diferentes autores consideran que las sanciones persiguen distintos propósitos. Por un lado, una sanción puede ser una manera de resarcir un daño que se provocó al realizar el ilícito. Por otro lado, puede ser una manera de herir al infractor en su patrimonio o persona. Finalmente, puede haber una mezcla entre ambos propósitos, con el objetivo que la sanción persiga y aborde los dos objetivos antes mencionados.

Es así que el Estado ejerce su poder a través del Fisco buscando los propósitos descriptos anteriormente.

En la primera parte se darán explicaciones de algunos principios constitucionales, que estimé válidos exponer dado que a lo largo del trabajo al analizar ciertos artículos haré referencia a estos principios, y es importante que el lector pueda entender de qué se trata el principio correspondiente sin que le genere dudas.

También se intentará explicar cómo una sanción puede generar un efecto indeseado, al poner al contribuyente en una posición desventajosa que aparenta inicialmente estar sin protección, y cómo una determinada sanción puede afectar su imagen y hasta detener sus actividades económicas si no se ejerce con la adecuada precaución.

Se busca dar al lector conocimiento sobre algunos artículos y ponerlo en conocimiento de algunas sanciones que afectan a los presuntos infractores y dar ejemplos de la actualidad para entender como respondió la Justicia ante ciertos hechos.

Al finalizar, se expondrá una conclusión con algunas reflexiones y sugerencias sobre estas sanciones, y se expondrá la bibliografía que me ha permitido poder estructurar esta tesina.

Principios Constitucionales que se mencionan en este trabajo

Principio de Legalidad

Este principio establece que los tributos deben ser establecidos por una ley y no por otra norma. Es así que debe haber un ordenamiento y órganos que emitan estas leyes. En este caso será el Poder Legislativo. De hecho, el art. 52 de la Constitución Nacional manifiesta que es a la Cámara de Diputados a la que le corresponde la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.

El principio de legalidad no solo incluye temas tributarios sino diversos aspectos que hacen a la vida del contribuyente (como las cargas públicas electorales.)

Se deberá analizar la letra y el espíritu de la ley correspondiente, y toda obligación tributaria que surja de una ley no podrá derogarse por acuerdo entre particulares.

Este principio posee una vasta trayectoria, y existen ejemplos que se ubican de diferentes países, muchos derivados de Europa: ejemplos en España, Francia, Inglaterra, que datan desde el siglo XI en adelante. Más recientemente, este principio puede verse en Argentina en las Constituciones de 1819 y 1826.

En nuestra Constitución Nacional actual podemos encontrarlo en diferentes artículos: 4, 9, 17, 19, 52 (mencionado anteriormente), 75 incisos 1 y 2, 76, y 99 inciso 3.

También cabe mencionar los artículos 116 y 117, por el hecho de que el Poder Judicial debe ser el que evalúe el accionar del Poder Legislativo, incluyendo obviamente todo lo referente a tributos según lo establecido por la Constitución Nacional.

Una ley debe contener un determinado contenido. Existen elementos que la forman y la hacen lo que es, estructuras que la conforman y permiten que actúe como tal. Son elementos "básicos" tales como hecho imponible, exenciones, sujetos, objeto, etc. (reconocidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, donde estableció en Fallos que el principio de legalidad abarca no solo a la creación de impuestos, tasas o contribuciones sino también los elementos esenciales que componen el tributo como hecho imponible, alícuota, sujetos alcanzados y exenciones). Muchos de estos elementos son exclusivos del Derecho Tributario y manifiestan su autonomía.

He mencionado que el Poder Legislativo es el que tiene la iniciativa de las leyes. De hecho, el Poder Ejecutivo no podría establecer tributos ni regular o reglamentar una ley. Aún así, a lo largo de numerosas décadas el Estado ha tenido un rol cada vez más preponderante en la economía y la doctrina ha aceptado que los reglamentos del Poder Ejecutivo puedan reglamentar sobre los elementos que no hayan sido establecidos en la propia ley. Solo desde 1994 existe en nuestra Constitución de manera expresa la posibilidad de la delegación legislativa al Poder Ejecutivo solo en casos de emergencia y por tiempo determinado (fijado por el artículo 76 de la Constitución Nacional). La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho en "Selcro S.A." del año 2003 que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros puede crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo.

Este principio será aplicable además al derecho tributario administrativo como al derecho tributario penal, dado que no puede haber pena si no existe una ley donde se establezca la conducta delictiva y en todo caso la sanción.

Existe numerosa jurisprudencia respecto al Principio de Legalidad. La Corte Suprema ha mencionado que "el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad, en "Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. c. Provincia de San Juan" de 1939). En un pronunciamiento similar en "Eves Argentina S.A." de 1993 estableció que debe existir una disposición legal para que sea exigible una carga tributaria, siempre y cuando se respete lo establecido en la Constitución Nacional.

Principio de Seguridad Jurídica

Aunque este principio no es exclusivo de la tributación, se hace mención a que debe haber una protección de la confianza y encaminar las actitudes del contribuyente de acuerdo a la materia legislativa tributaria que se encuentre vigente en determinado momento. Además, ya se tienen que haber establecido las consecuencias de una determinada actitud sin que luego puedan ser cambiadas retroactivamente. Justamente, al existir garantías cualquier suposición debe tener justificación: no deben hacerse de manera arbitraria.

Principio de Igualdad

El principio de igualdad tampoco es exclusivo en materia tributaria, sino que es un principio general del ordenamiento jurídico, también aplicable a la tributación. Lo encontramos en el artículo 16 de la Constitución Nacional, a través de la igualdad de las personas ante la ley y la igualdad como base para el reparto de las cargas públicas.

No significa que todos deben pagar lo mismo, sino que a igualdad de tributo debe haber igual capacidad contributiva. Si se realizan distinciones, deben estar debidamente fundamentadas, no pueden hacerse arbitrariamente.

Es importante ver como la capacidad contributiva es un disparador para los principios de generalidad e igualdad, dado que ambas tienen estrecha relación. No se trata de una igualdad numérica, sino de igualdad de capacidad contributiva.

Por ejemplo, en un régimen de monarquía, no se estaría defendiendo el principio de igualdad.

Si no existiera la igualdad, esto implicaría dar privilegios a ciertas personas y no a otras que están en las mismas circunstancias. Tampoco se debería favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, y cuando se haga debe haber alguna razón substancial que justifique los diferentes grupos en los que pueden ser clasificados. Si no existe arbitrariedad, pueden crearse diferentes categorías con alícuotas diferentes.

Principio de Equidad

Está establecido en el art. 4 de la Constitución Nacional. Las contribuciones deberán recaer de manera equitativa sobre la población.

Este principio está basado en la oportunidad o conveniencia al establecimiento de un tributo. Además, se relaciona con el principio de no confiscatoriedad, porque si un tributo fuera confiscatorio podría decirse también que es inequitativo.

Autores como Luqui mencionan que el principio de equidad implica que haya una garantía para el trabajo libre y la protección del derecho de propiedad, dado que si no se protegieran estos derechos, todo el sistema se derrumbaría al no haber libertad individual.

El principio de equidad también se relaciona estrechamente con el principio de igualdad mencionado anteriormente.

Sanción Tributaria

Cuando hablamos de sanciones tributarias, nos referimos a todos aquellos castigos que son aplicados a cualquier ilícito que se haya configurado y que estén dentro de las normativas vigentes.

Las sanciones pueden ser multas fijas o graduables. Además, existe otro tipo de sanciones que a veces complementan a las multas, tales como la clausura de un negocio, la prisión o la suspensión de un cargo público si el infractor es funcionario público, entre otros.

Es importante destacar que la multa debe ser gradual y proporcional al ilícito y sus agravantes. De hecho, debe existir esa proporcionalidad porque, caso contrario, la misma podría impugnarse por considerarse desmedida. Por supuesto, aparte de esta razonabilidad, también deben estar fundadas y haberse permitido ejercer el derecho de defensa.

Existen diferentes infracciones que acarrear sanciones. Sabemos que el Fisco posee amplios poderes de verificación y fiscalización, pero cuando al ejercer esta acción se encuentran con obstáculos, habrá que analizar si se trata de una infracción formal, es decir, incumplir las obligaciones de hacer y no hacer.

Para medir el ilícito puede haber atenuantes o agravantes, según si hay cooperación o no del infractor, ocultación o no mercaderías, reincidencia, etc. Hay numerosas variantes que pueden llevar a disminuir o no la multa y a considerársela un antecedente contra el infractor.

Existen varios ejemplos de infracciones formales, por ejemplo, la no presentación de la declaración jurada del impuesto, establecida en el art. 38 de la ley 11.683:

ARTICULO 38 — Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200), la que se elevará a CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11. (Expresión “UN CENTAVO DE PESO (\$ 0,01)”, sustituida por la expresión “DOSCIENTOS PESOS (\$ 200)” y la expresión “DOS CENTAVOS DE PESO (\$ 0,02)” sustituida por la expresión “CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400)”, por art. 2º, inciso a) de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71. Si dentro del plazo de QUINCE (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los QUINCE (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

Artículo 38.1: La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada —sin necesidad de requerimiento previo— con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS UN MIL QUINIENTOS (\$ 1.500), la que se elevará a PESOS NUEVE MIL (\$ 9.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones —excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes— celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), la que se elevará a PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

La aplicación de estas multas, se regirá por el procedimiento previsto en los artículos 70 y siguientes.

(Artículo sin número incorporado por art. 1°, punto IX de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Análisis

La modalidad de autodeterminación es la que rige en nuestro sistema tributario. Del contribuyente dependerá la determinación y la liquidación del impuesto. Para que esto ocurra, es necesario que el hecho imponible se haya configurado y que exista una base para realizar la determinación (por ejemplo, una ley que establezca parámetros que permitan realizar la determinación).

Existen casos en que el Fisco realizará la determinación y cuantificación del impuesto. Esto es, cuando el contribuyente no presente su declaración jurada o bien cuando se impugne. Así, de manera subsidiaria, el Fisco procede a realizar una determinación de oficio, con finalidad declarativa y formal. La misma podrá ser sobre base cierta (con los datos suministrados por el contribuyente o responsables), sobre base presunta (estimaciones por no poder practicar sobre base cierta) o una determinación mixta que tenga una combinación de los dos procedimientos anteriores. Sobre base presunta solo se podrá realizar si es imposible hacerlo sobre base cierta, es decir es subsidiaria mientras que la regla general es sobre base cierta.

La declaración jurada es el modo en el que se reconoce una obligación tributaria, se formaliza y se cuantifica. La declaración jurada no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, sino que esta última ya existe desde el momento en que se realiza la acción que si da nacimiento a la misma. La declaración jurada simplemente la reconoce.

Es por ello que decimos que la declaración jurada tiene un carácter declarativo y no constitutivo.

Refiriéndonos al artículo en particular, la declaración jurada debe presentarse, no sólo porque es una obligación sino porque de ella depende la satisfacción del Fisco. Es este mismo el que, haciendo uso de sus facultades, podrá controlar posteriormente si la liquidación fue realizada correctamente. Si el Fisco no la modifica, será la válida para el ingreso del tributo.

Todos los contribuyentes y responsables que marca el art. 5 y 6 de la Ley 11.683 están obligados a presentar declaración jurada. Asimismo, la misma no deberá omitir o falsear dato alguno, deberá estar

firmada por el contribuyente o responsable, y tendrá que estar realizada en formularios oficiales, según establece el Reglamento de la Ley 11.683. Además podrán presentarse por medios electrónicos o magnéticos.

Podemos establecer dos responsabilidades para aquél contribuyente o responsable que presente la declaración jurada. El tributo es una de sus responsabilidades, porque el mismo no podrá ser modificado salvo por errores de cálculo, mientras que la otra responsabilidad recae en que los datos presentados sean precisos, sin falsedad.

Una vez que el Fisco determine la falta de presentación de declaración, emitirá una notificación por medio computarizado para comunicarle al contribuyente que aclare su situación fiscal.

El artículo 38 sanciona la no presentación de la declaración jurada, como así también la falta de información de los datos que le permitan al Fisco liquidar la obligación tributaria (*art. 11 Ley 11.683: "...La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee."*)

Los deberes formales son las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias imponen a los contribuyentes y responsables con el objetivo de colaborar con la administración en el alcance de sus cometidos.

Es importante no confundir y tener en claro que lo que interesa para determinar la sanción es la omisión de ese deber formal. No importa el monto en el que se ha lesionado el patrimonio del Fisco. Es decir, no interesa para determinar la sanción cuánto dinero ha perdido el Fisco por no presentar esa declaración jurada, sino que simplemente no presentarla ya lo hace acreedor al contribuyente de una sanción. Es por ello que la falta de presentación de la declaración jurada es un obstáculo que interrumpe el normal funcionamiento del Fisco. Se busca proteger la administración tributaria castigando al que pone estos obstáculos cuando falla en cumplir un deber formal. Esta infracción formal es un ilícito de peligro, a diferencia de una infracción material, que es un ilícito de daño.

De hecho, cumplir con los deberes formales y obedecer las leyes y reglamentos es la mejor forma de respetar la igualdad y equidad tributaria, dado que permiten realizar los controles sin obstáculos y muestran la capacidad contributiva de cada contribuyente, y por ende, se aplicarán los tributos a los contribuyentes que posean la capacidad contributiva que corresponda. Esto, por supuesto, se vería viciado si se cometieran ilícitos formales y materiales (y peor cuando ya pasamos al ámbito penal tributario, con grandes cifras de evasión, facturas apócrifas, dolo, etc.).

Es importante que el contribuyente tenga muy en claro no solo la Ley, sino también las Resoluciones Generales y cualquier otra disposición relacionada con el caso, o que tenga un asesoramiento profesional que le permita conocer toda esta información. Ha habido casos donde la AFIP aplicó la multa por la no presentación de la declaración jurada. Sin embargo, existía una Resolución General que había extendido los plazos para la presentación de esa Declaración Jurada en particular y por ende el Tribunal Fiscal de la Nación determinó revocar la multa.

El artículo establece "...sin necesidad de requerimiento previo...", lo cual significa que la infracción surge con el simple vencimiento de la fecha para presentar la declaración jurada, sin que sea necesario emplazamiento alguno. La mera culpa es elemento subjetivo suficiente, a diferencia de lo que sucede en el campo penal, en especial en el art.1 de la Ley 24.769, donde se menciona la omisión de presentar la declaración jurada y la evasión del pago de los tributos por una suma que supere los cien mil pesos siempre y cuando exista ardid o engaño, esto es, que exista una conducta dolosa.

Previamente se mencionó la notificación a través de medios de computación para hacerle saber al contribuyente que explique su situación fiscal. Se le otorgará un plazo de quince días para que cumpla con su deber formal y, en el caso de hacerlo, la multa quedará reducida a la mitad y no se considerará como antecedente. En el caso de que los contribuyentes obraran de manera espontánea y presentaran la declaración jurada y pagaran la multa sin previa notificación, tendrán los mismos beneficios.

En el caso de que no se presentase o pagase la multa, se sustanciará el sumario previsto en el artículo 70 de la Ley 11.683. La resolución correspondiente podrá ser recurrida, ya sea con recurso de reconsideración o ante el Tribunal Fiscal de la Nación (solo si se cumple con el monto mínimo establecido en la Ley 11.683).

El artículo 38.1 o 38 bis muestra una figura que fue agregada con posterioridad al dictado de la Ley 11.683. Antes de esta reforma, la sanción era para aquellos que no presentaban la declaración jurada determinativa, pero nada establecía sobre la declaración jurada informativa.

Este artículo puede dividirse en tres partes, aplicando tres sanciones distintas a tres situaciones que han sido delimitadas. Se establece una multa gradual (desde un determinado importe HASTA otro importe, a diferencia del artículo anterior donde no hay graduación), por no presentar las declaraciones juradas informativas que establezcan los regímenes de información propia del contribuyente.

La segunda situación se da por la falta de presentación de declaración jurada informativa de la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias de operaciones de importación y exportación realizadas entre partes independientes.

Finalmente, el tercer párrafo habla sobre las sanciones entre partes vinculadas. Esto está relacionado con los precios de transferencia y el principio de "arm's length". Además, está establecido en el artículo 8 y 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, donde se describe que "...La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos."

Como bien se desprende del artículo 38.1, y no hace falta repetirlo en este caso, vemos las diferencias entre las sanciones monetarias del artículo 38 y 38.1. Existe una gran diferencia entre ambos importes, lo cual ha llevado a algunos autores a determinar que es excesivamente gravosa, incongruente con el resto de las sanciones aplicadas dentro del ordenamiento legal. De hecho, se la califica como una sanción cuyo objetivo es primordialmente recaudatorio, busca recaudar fondos en vez de castigar al contribuyente que no cumple con su obligación.

Artículo 39

ARTICULO 39 — Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.

2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre

que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.

3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.

4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

(Artículo sustituido por art. 1°, punto X de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Artículo 39.1: Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.

(Artículo sin número incorporado por art. 1°, punto XI de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Artículo 39.2: En los casos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.

Análisis

Al igual que lo que sucede con el artículo anterior, lo que se protege con este artículo es la administración tributaria, es decir, castigar cualquier tipo de entorpecimiento que reciba el Fisco en sus facultades de verificación y fiscalización. Si bien en el artículo anterior teníamos una sola infracción en común (la no presentación de declaraciones juradas), en este artículo se amplía el abanico de infracciones que son sometidas a sanción, con penas monetarias muy diferentes a las que encontramos en el artículo anterior.

Es importante destacar que si bien menciono un abanico de infracciones, también existe una infracción general, esto es, cualquier violación a las disposiciones de la ley 11.683 y de las demás leyes y disposiciones tributarias de cumplimiento obligatorio que establezcan deberes formales. Para esta infracción en particular, gradúa la multa entre ciento cincuenta y dos mil quinientos pesos.

Ahora bien, para las mencionadas infracciones taxativas que figuran en el artículo, enumeradas por el mismo, la graduación de la multa es de ciento cincuenta a cuarenta y cinco mil pesos. Es importante establecer que la infracción debe encuadrar en la enumeración que hace este artículo. Si se falla en comprender y determinar esto, el contribuyente puede recibir una sanción mucho mayor que si se encuentra dentro de la infracción general que menciona el primer párrafo (existe una gran disparidad entre un máximo de dos mil quinientos pesos a cuarenta y cinco mil que puede sufrir el contribuyente). De hecho, a las infracciones del primer párrafo se las llama "simples" y a las del segundo párrafo, "agravadas".

La redacción del primer párrafo no ha sido bien vista por algunos autores. La ley no debería contener, en cuanto a tipos penales e infraccionales, conductas genéricas, sino que deberían estar especificadas y no dejar nada al azar. Redactado de la manera actual hay una enorme cantidad de supuestos que pueden ser considerados infracción y por ende ser pasibles de una sanción. Si bien la pena no es automática, el contribuyente es el que deberá analizar y defenderse demostrando en qué casos no es culpable, con la consiguiente pérdida de tiempo y trastornos que puede generar una defensa.

El hecho de que las conductas penales e infraccionales deban estar perfectamente especificadas y no ser genéricas deriva del principio de legalidad, siendo un principio constitucional como bien mencioné al principio de este trabajo.

En la redacción anterior se mencionaba en su primer párrafo a las "Instrucciones" que eran dictadas por el director general, pero fue eliminada porque se tratan de disposiciones internas de la Administración.

En cuanto a las infracciones agravadas, encontramos las relacionadas al domicilio fiscal. En este caso, el domicilio fiscal es uno de los nexos principales entre el contribuyente y el Fisco, cuyas notificaciones, requerimientos y otras comunicaciones irán al domicilio fiscal, que si presenta alguna falla, representará una pérdida de tiempo y recursos del Fisco en su facultad de verificación y fiscalización. Esto teniendo en cuenta una conducta culposa sobre un contribuyente que se equivoca en su domicilio o bien se muda y no informa de esto a la AFIP, y ni hacer falta mencionar a aquellos que tienen una conducta dolosa que engañan al Fisco y demuestran un estilo de vida de evasión perpetua.

Continuando, se menciona la resistencia a la fiscalización, siempre y cuando los requerimientos no sean desmesurados. Se trata de incumplimientos reiterados que entorpecen de manera sistemática la facultad para verificar y fiscalizar.

A diferencia de los otros puntos, este posee una limitación: es el mismo Fisco el que determina si el requerimiento es desmesurado o no, por lo que debería revisarse qué tipo de independencia de criterio existe para esta situación en particular.

Si bien en los últimos dos puntos no se establece cuales son las "operaciones internacionales" incluidas, se entiende que el objetivo de que este tipo de situaciones sean infracciones agravadas es porque el Fisco tiene una mayor necesidad de colaboración de parte de los contribuyentes para el control de las actividades internacionales, a diferencia de las operaciones locales que pueden presentar una dificultad menor. Imponiendo estas infracciones, se busca que todos los contribuyentes colaboren en brindar los datos y conserven la información sobre operaciones internacionales, con la pena de caer en una sanción agravada de no hacerlo. Recordemos que en este caso no están incluidas las declaraciones juradas

informativas por este tipo de operaciones, dado que la pena por no presentarlas la encontramos en el art. 38.1 antes mencionado. Por ende, al analizar las infracciones relacionadas con operaciones internacionales hay que tener en cuenta no solo estos dos artículos en su conjunto, sino también el artículo a continuación del 39 donde se sanciona la falta de cumplimiento a los requerimientos por la presentación de las declaraciones que establezca el artículo 38.1.

Al igual que sucede con la sanción monetaria del artículo 38.1, existen críticas a las diferencias de montos de las sanciones entre las infracciones simples y agravadas, como mencioné antes, y a las disparidades inclusive entre los montos mínimos y máximos de cada infracción en particular.

Es que en este caso en particular existe una graduación de la multa, que será determinada por el juez administrativo según diferentes parámetros, por ejemplo, la gravedad de la causa. Debe tener una justificación para no caer en la arbitrariedad, más teniendo en cuenta que las infracciones simples, como informé anteriormente, están dentro de un párrafo general, no específico, donde cualquier tipo de infracción puede caer dentro de ella.

Sin embargo, y aunque se realice una correcta graduación, se considera que las grandes disparidades no parecen buscar darle un castigo al deudor sino buscar otro fin, superando el de “darle una lección” al infractor (al igual que mencioné mientras analizaba el artículo anterior).

Las multas del artículo 38 y artículo 39 son acumulables. Si bien esto está establecido en el artículo 39, ha traído algunos cuestionamientos. Principalmente se cuestiona que se está castigando a un contribuyente dos veces por un mismo hecho, violando así el principio constitucional por el cual no se debe penalizar a una persona dos veces por un mismo hecho (“non bis in idem”).

Recordemos que el artículo 38 penaliza a aquellos que no presenten la declaración jurada (incluidas las informativas). Por ende, se está castigando la falta de cumplimiento de un deber formal. Sin embargo, el artículo 39 en su primer párrafo también castiga la falta de cumplimiento a los deberes formales (de leyes, decretos, etc., que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales). Así, como podemos ver, en el artículo 38 se castiga una forma específica de incumplimiento de deber formal y en el artículo 39 una forma genérica, no específica, pero que, finalmente, podemos decir que castigan el incumplimiento de deberes formales, y es por esa razón que se está castigando a un contribuyente por un mismo hecho si se permite la acumulación de multas como bien establece el artículo.

El artículo 39 también hace referencia a otros principios Constitucionales que son el de la proporcionalidad de la pena y culpabilidad individual, al establecer que la multa se graduará conforme a la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.

El artículo 39.1 multa a aquellos que no cumplan con los requerimientos del Fisco a presentar las declaraciones juradas informativas del artículo 38.1. Nuevamente vemos la sanción para aquél que entorpezca y siga entorpeciendo la facultad de verificación y fiscalización del Fisco.

El artículo también menciona la acumulación de multas. Si bien puede volverse a mencionar lo que se estableció anteriormente sobre castigar a una persona dos veces por un mismo hecho, en este caso es debatible porque se trata de dos conductas diferentes: una por no presentar la declaración jurada informativa y otra por no presentarla en el plazo del requerimiento del Fisco.

Cabe mencionar que según lo estipulado en el artículo 71, en el caso particular del artículo 39, solo brinda cinco días para que el contribuyente presente defensa y pruebas, lo cual es un punto específico que se diferencia de lo que menciona el resto del artículo que brinda quince días para presentar defensa y pruebas. Más aún, este último plazo es prorrogable mientras que el de cinco días no.

Aún así, a través de la nota externa 5/1998 se estableció que en referencia a los sumarios por incumplimientos formales del artículo 39, el plazo para ejercer defensa y presentar pruebas será de quince días, similar a lo que figura en el resto del artículo 71.

El artículo 39.2 establece una multa para cuando, en relación con los artículos 38 y 39, no se cumpla de manera integral con el deber formal de que se trate. Cabe mencionar dos puntos en particular, el primero,

que no se establece que significa “de manera integral”, lo cual puede quedar librado a la interpretación de los funcionarios actuantes. Por otro lado, no se fija una pena distinta por cumplir de manera parcial o bien de manera total un determinado deber formal, cuando es probable que entre ambas infracciones haya mucha diferencia, en especial cuando se realicen requerimientos.

Los responsables de cometer esta infracción no serán los directores, gerentes o administradores que figuran en el artículo 54 y 55 de la Ley 11.683 (que remite al artículo 6 y 7 de la Ley 11.683), debido a que en esos artículos no figuran el 39.1 ni 39.2 incluido dentro de aquellos cuyas infracciones provoquen sanciones a estas figuras.

Clausura, Multa e Inhabilitación

LEY 11.683 - ARTICULO 40 — Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS PESOS (\$ 300) a TREINTA MIL PESOS (\$ 30.000) y clausura de TRES (3) a DIEZ (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de DIEZ PESOS (\$ 10), quienes:

a) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos (Inciso sustituido por art. 1° pto. XV de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

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.

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

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

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. (Inciso incorporado por art. 1°, punto XIII de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. (Inciso incorporado por art. 1°, punto XIII de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Análisis

La clausura es una de las sanciones más especiales y peligrosas que existen dentro del régimen sancionatorio fiscal. Posee causas muy particulares y consecuencias que no posee ninguna otra sanción dentro del ordenamiento jurídico actual.

Figura dentro del artículo 40 de la ley 11.683, donde explica los motivos que llevan a una clausura, como así también la pena monetaria que debe soportar aquél que se encuadre dentro de los supuestos. Sin embargo, no es la pena monetaria lo extraordinario del caso, dado que diferentes tipos de castigos monetarios encontramos en las multas en artículos anteriores, sino que lo que interesa es la clausura y sus efectos sobre el contribuyente.

La clausura provoca una serie de deterioros visibles e invisibles para el contribuyente. Visibles me refiero a lo que es el cierre del negocio con las fajas correspondientes de clausura y la imagen que esto provoca en el público general, con la consecuente destrucción de la imagen del contribuyente, que tal vez invirtió numerosos años de su vida en formarse una imagen en el lugar donde tiene su local. No nos olvidemos del daño al patrimonio del contribuyente como así también los inconvenientes que pueden afectar la relación con los empleados del establecimiento. Además, la matrícula o licencia para ejercer el negocio que corresponda pueden ser inhabilitadas.

El deterioro invisible es lo que sucede a lo largo del tiempo con la economía del negocio. La clausura puede tener diferentes efectos en la clientela del cliente, y una de ellas es la reducción de la clientela y la pérdida de atraer potenciales clientes nuevos. Clientes viejos que pueden sentirse defraudados por un presunto evasor y deciden no pertenecer más a la cartera de clientes del negocio, como así también el alejamiento de nuevos clientes que al ver la clausura deciden llevar su dinero a un negocio del mismo ramo pero de distinto dueño. A veces pasa que a medida que transcurre el tiempo y la clausura es levantada la gente tiende a olvidar poco a poco lo que sucedió y le dan una nueva oportunidad al negocio, en especial si se sentían cómodos con el trato, el procedimiento en el ramo que corresponda, etc. Pero usualmente los clientes más antiguos son los que más recuerdan cada cosa que pasa, y de este modo son más propensos a ser más cautelosos al volver.

Es así entonces que tanto la pena como la defensa de la misma deben llevarse con especial cuidado, verificando que se respete la Constitución Nacional (más adelante hablaré de la clausura preventiva y los diferentes fallos que la marcan como inconstitucional). La opinión de un Juez en particular establecido que la recaudación y las herramientas que el Organismo Recaudador posee para hacerla efectiva son importantes, pero para lograrlo no se puede avasallar derechos constitucionales como el derecho a trabajar. La clausura se debe ejercer con prudencia para preservar el prestigio de tal institución.

También se ha dicho que la pena al patrimonio del contribuyente debería ser solo la parte que le corresponde al Estado y que pretende cobrar, no así todo el patrimonio en su conjunto ni tampoco la afectación de la actividad económica que es lo que evidentemente sucede en una clausura. De hecho, una de las cuestiones es: Si el Estado pretende recaudar, ¿conviene detener la actividad económica del contribuyente? No solo por los días en que esté vigente la clausura, sino también por la ralentización que puede sufrir la actividad económica del contribuyente (por los factores que mencioné anteriormente). Paradójicamente se sabe que uno de los bienes jurídicos que se intenta proteger es el de las rentas fiscales, las cuales se verán mermadas ante la falta de actividad. No se intenta poner en discusión que es correcto si se trata de proteger la renta fiscal en el caso de que no se hayan emitido facturas y por ende esa evasión fiscal merme las rentas del Fisco.

Es importante establecer que el Juez Administrativo puede dejar sin efecto la clausura cuando lo estime conveniente. Además, la sanción es de "Multa y clausura", por lo que no se podría imponer una sin la otra. Sin embargo, el Juez Administrativo podrá hacerlo según la gravedad del hecho (es decir, imponer la multa sin la clausura o viceversa).

A diferencia de lo que sucede en la Ley Penal Tributaria, no es necesario que haya una conducta dolosa, basta con una conducta culposa para que se configure el supuesto para la multa y clausura (negligencia, impericia, etc.). De hecho, se han dado casos donde no se han presentado notas pidiendo prórrogas por

desconocimiento u olvido, y eso no ha sido motivo válido para esgrimirlo en una defensa. Por supuesto que la conducta dolosa está también contemplada.

La defensa ante la notificación de la clausura lleva su tiempo y sus incomodidades, pero no son nada comparado con los inconvenientes que genera la clausura en sí. Cuando se reconoce la infracción el hecho no genera antecedente, además de que la sanción se reduce al mínimo legal (art.50 Ley 11.683). Comerciantes que sufran esta sanción deberán evaluar el costo del asesoramiento profesional más el tiempo gastado en presentar las pruebas comparados con la multa y los días de clausura.

Las pruebas variarán de acuerdo a cual haya sido la infracción, como la de no emitir facturas o no utilizar un controlador fiscal. Personalmente estimo que si el contribuyente ha llevado siempre una conducta correcta y su documentación en regla, debería poder esgrimir su defensa sin inconvenientes con el asesoramiento que corresponda. En la audiencia con el Juez presentará las pruebas y si finalmente el Juez confirma la postura de los inspectores, el contribuyente podrá apelar. Las apelaciones, en el caso de que se continúe confirmando la postura del Fisco, pueden llegar hasta la Corte Suprema. Por supuesto, esto llevará su tiempo y pueden pasar años para su resolución.

Debe existir un daño provocado por el contribuyente. Si no existe daño, no existe infracción y por ende no debería haber clausura. Por ejemplo, si en un controlador fiscal hay una falla y no se pueden imprimir los tickets, pero quedan en la memoria de la máquina, entonces no habría daño y no habría dificultad para la fiscalización del Fisco.

En relación al transporte de mercaderías sin el respaldo documental correspondiente, en *Chiarini SRL, Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, de fecha 01/07/2008*, se comprobó que la documentación de respaldo no contenían las formas ni requisitos establecidos por la AFIP. Así, y debido a la gravedad de la infracción y el valor de la mercadería transportada, se decidió multarlo con mil quinientos pesos pero no se dio lugar a la clausura, porque se consideró que sería excesivo.

Esta clausura también afecta a los pequeños contribuyentes, régimen monotributo. La Ley 26.565 establece:

ARTICULO 26.- La aplicación, percepción y fiscalización del gravamen creado por el presente régimen estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y se regirá por las disposiciones de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, 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 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;

Este es un extracto de la Ley, no es el artículo completo, pero sí está lo que nos interesa. En su inciso a) se refiere a que el contribuyente, además de cumplir con el artículo 40 de la ley 11.683 y tener facturas o documentos que respalden sus transacciones, también debe colocar en lugar visible la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y la categoría, como así también el comprobante de pago perteneciente al último mes vencido del Régimen simplificado.

A diferencia de lo que sucedía con la Ley 26.565, en este caso si alguna de las documentaciones no está exhibida el contribuyente sería pasible de la sanción de clausura. Anteriormente, si al menos una de las dos documentaciones estaba exhibida, no podía darse la clausura.

Se ha dado el caso de un monotributista que no poseía el último comprobante pago del impuesto. Al esgrimir su defensa, explicó que afrontaba una situación de necesidad y pobreza, y que eso es lo que había causado su atraso en el pago del monotributo. Fue considerado un motivo válido porque había una causa que justificaba el delito cometido (art.34 Código Penal). Si bien este estado de necesidad no

suele ser tolerado actualmente, vale la pena mencionarlo para saber las diferentes defensas que se han presentado a lo largo del tiempo.

Al realizar el procedimiento correspondiente, los agentes fiscales deberán realizar un acta de comprobación donde se establezca todas las circunstancias, donde también el contribuyente podrá incorporar todo aquello que estime suficiente. También se le entregará al contribuyente una citación para que concurra a una audiencia con todas las pruebas que posea sobre el asunto en cuestión, y la citación deberá ser entre los cinco y quince días a partir de la fecha. Una vez finalizada la audiencia, el Juez Administrativo se pronunciará en un plazo no mayor a dos días.

El artículo 44 establece que quien quebrantare una clausura será sancionado con arresto de diez a treinta días y con una nueva clausura por el doble de tiempo que la primera. Sin embargo, en *Méndez, Carlos Esteban s/infracción art. 44, L. 11683. Incidente de nulidad promovido por el defensor oficial ad hoc, Cám. Fed. San Martín, Sala II del 16/02/2012*, la Cámara estableció que la decisión del arresto y la clausura era nula sin oír previamente al contribuyente. Fundamentó esta decisión en que, si bien el contribuyente violó los sellos y quebrantó la clausura, no había tenido oportunidad de defensa y prueba, y por ende, no pudo ejercer su derecho de defensa en juicio, vulnerándose así una garantía prevista dentro de la Constitución Nacional.

Clausura Preventiva

El fisco posee amplios poderes de verificación y fiscalización, no sólo de los períodos posteriores al nacimiento de la obligación tributaria sino también a los períodos en curso, cuyo objetivo será verificar si el contribuyente cumple con todas las leyes y disposiciones vigentes en materia impositiva (cumplimiento de obligaciones formales y aplicación de facultades por parte del Fisco que éste puede ejercerlas o no).

Estos amplios poderes tienen la característica que no solo permiten fiscalizar a los sujetos pasivos, son también a cualquier otra persona ajena a la obligación tributaria, cuando se presume que una persona puede ser contribuyente, aunque no haya presentado declaración alguna.

El artículo 35 inciso F de la Ley 11.683 establece “*Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS constatare que se hayan configurado uno 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 un año desde que se detectó la anterior.*”

Anteriormente a este tipo de clausuras había la posibilidad de clausurar preventivamente si los funcionarios determinaban que se habían incumplido las normas establecidas por la Secretaría de Industria y Comercio. Recién en el año 1997 el Fisco puede comenzar a clausurar de forma inmediata, cuando se den los supuestos que figuran en el art. 35 inc. F. No está de más aclarar que se tienen que dar dos hechos de manera simultánea para que obre la clausura preventiva: que se configure uno de los hechos previsto en el art. 40 y que además exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior. Es decir, si se da un hecho sin que exista grave perjuicio o no hubiera antecedentes, entonces no podría obrar la clausura preventiva.

El artículo también menciona el “grave perjuicio”. En *Galarza, Julio s/infracción L. 11683, Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, del 06/09/2012*, se habla sobre el grave perjuicio, y en ese mismo se establece que para ese caso en particular no surgía cual era el grave perjuicio que justificara la adopción de esa medida. Finalmente, no se estableció precedente la clausura preventiva porque se entendió que no concurría en ese caso.

Es la misma Ley, en su artículo 75, la que establece que esta clausura debe comunicarse de inmediato al Juez Federal o en lo Penal Económico, estableciendo diferentes métodos de comunicación para hacerlo. Así, el Juez puede dejarla sin efecto si la considera improcedente o bien mantenerla hasta que el contribuyente solucione su situación. Deberá expedirse en un período no superior a tres días, es decir, no puede mantenerse la clausura por más de tres días sin que el Juez se haya expedido.

La sanción sin la intervención de un Juez resulta inconstitucional, dado que no existe el proceso previo que corresponde. No esperar la conformidad del Juez también fue considerado inconstitucional. Estos puntos han quedado claramente plasmados en autos Yu-Jian (24/5/99), donde se estableció que “es inconcebible que un contribuyente sufra la aplicación de una sanción sin la actuación de un Juez judicial que tuviera la posibilidad de analizar la aplicación de la misma”, o bien en “Biturón, Horacio Andrés s/ clausura preventiva, 09/09/2011”: “...Es inconstitucional el art. 35, inc. F de la ley 11.683, en cuanto confiere a la AFIP la potestad de clausurar preventivamente un establecimiento comercial en caso de que un funcionario autorizado constate la configuración de determinadas infracciones previstas en la norma, sin la necesidad de intervención judicial previa, en tanto violenta los principios de división de poderes, tutela judicial efectiva y defensa en juicio, al permitir que las objeciones y defensas se articulen recién cuando la limitación impuesta por el órgano administrativo ya se encuentra en plena ejecución...”. Tales como estos casos se pueden mencionar muchos que han resuelto los juzgados federales de primera instancia. Así también se ha establecido en *Bonelli, Gustavo y otro s/ clausura preventiva, Juzgado Federal Criminal y Correccional San Martín - Nº 2 del 26/03/2010*, donde se establece la inconstitucionalidad de la clausura preventiva, en especial porque el contribuyente ya había empezado a regularizar su situación tributaria, y por ende, no merecería que la clausura preventiva se aplicara por su naturaleza cautelar, y así expresado “demuestra la gran discrecionalidad arbitraria que puede aparejar esta norma motivada exclusivamente en fines recaudatorios”.

De hecho, esto no frena el avance sobre la defensa en juicio, porque en todo caso la apelación de la medida solo podrá ejercerse cuando la clausura ya sea efectiva. Algunos autores inclusive han dicho que en el caso de que el Juez determine improcedente la clausura, el Estado debería otorgar una indemnización al damnificado por daños y perjuicios y daño moral.

Recientemente, en el año 2014, ARBA dispuso un régimen de clausura preventiva (res. 1/2014), con similitudes al que encontramos en la Ley 11.683, donde algunos autores han mencionado la falla que fue no haberse interiorizado en la experiencia a nivel nacional de la clausura preventiva (por ejemplo, en todo lo mencionado anteriormente y en los casos también descriptos).

Si bien ya existía en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires la clausura preventiva, esta resolución amplía los supuestos para aplicar la sanción (lo cual también ha traído polémica porque se opina que se establecen criterios distintos a los del Código Fiscal para sancionar, por lo cual existe un cuerpo que está legislando más allá de lo que establece el Código Fiscal, y esto también viola el principio de legalidad establecido en la Constitución Nacional). Además, adolecen del mismo problema que lo hablado sobre el Art. 35 inc. F de la ley 11.683, esto es, no respetar el art.18 de la Constitución Nacional de la defensa en juicio.

El medio para apelar es similar al anteriormente descrito, lo cual también trae graves perjuicios al contribuyente, dado que se apela una vez que la sanción ha sido impuesta. Y en el caso de que se determine la improcedencia de la clausura, la sanción fue impuesta y evidentemente el fallo demorará más tiempo que la clausura, por lo cual el perjuicio subsiste para el contribuyente, y se provoca un daño irreparable a su imagen frente a su clientela y hasta en el vecindario donde su negocio se encuentra. Por eso mismo es que autores, como bien mencioné anteriormente, establecen que debería existir una indemnización por estos daños causados al contribuyente.

Más recientemente se conoció el caso de una apelación, a mediados del año 2014 “Laboratorio Bioquímico Mar del Plata s/ Apelación”, donde se declaró inconstitucional la aplicación de la normativa respectiva. Sucedió que se clausuró preventivamente un laboratorio por no cumplir con la normativa (incluida la resolución 1/2014 antes mencionada). Si bien el laboratorio presentó toda la documentación y corrigió aquello que estaba mal, y la clausura se levantó el mismo día, hubo un sentimiento de agravio que se plasmó finalmente en la apelación del acta de infracción. Finalmente, el Juzgado Correccional N.2, expresó que no se le garantizó al presunto infractor un proceso conforme a derecho donde se le permitiera escucharlo y producir prueba. Remarca también que la apelación es al solo efecto devolutivo. Además, añade que afecta el derecho a ejercer libremente el comercio y el derecho de propiedad (además del derecho de defensa en juicio, punto que he mencionado varias veces ya).

Es así que luego de este comunicado se declara la inconstitucionalidad del art. 78 Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, por traspasar lo que establece el art.18 de la Constitución Nacional y el 15 de

la Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Por cierto, también declaró la nulidad del procedimiento realizado por ARBA.

La clausura implica el cese de toda actividad dentro del establecimiento clausurado. Sin embargo, esto no implica que se deban dejar de pagar los sueldos al personal, o que se pueda detener una actividad que tiene un proceso continuado. Por ejemplo, apagar un alto horno, la correcta refrigeración de medicamentos o de alimentos que pueden entrar en descomposición, etc. Este tipo de tareas no cesan porque de hacerlo, sería imposible que el contribuyente pueda continuar con sus actividades una vez que se levante la clausura. Si bien no se establece qué sucede en el caso de servicios indispensables (como tratamientos médicos impostergables o la actuación de estudios jurídicos), cuya interrupción provocaría trastornos a los consumidores, interpreto que también se extiende a tales situaciones la imposibilidad de su clausura en cuanto a ciertos procesos específicos, por lo que una vez debidamente fundamentados se debería poder continuar para el beneficio de los clientes que se verían perjudicados por tal accionar.

Trabajadores no declarados – Interdicción y secuestro de mercaderías

Artículo... (40.1): Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor.

(Artículo sin número incorporado por art. 1º, punto XIV de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Artículo ... (40.2): En los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la presente ley, los funcionarios o agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se haya detectado la presunta infracción, quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas:

a) Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho.

b) Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.

En todos los casos, el personal de seguridad convocado, en presencia de DOS (2) testigos hábiles que convoque para el acto, procederá a informar al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo —en su caso— disponer las medidas de depósito y traslado de los bienes secuestrados que resulten necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los mismos.

(Artículo s/n incorporado por art. 1º pto. XVI de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Análisis

En cuanto al artículo 40.1, vemos la multa que se aplica por tener trabajadores no declarados y registrados, remitiéndonos al artículo 40. Los trabajadores deberían ser registrados de acuerdo a lo que marca la Ley de Contrato de Trabajo y la Ley de Empleo. Podemos decir que con este artículo se da protección a dos conceptos separados. Por un lado, a los recursos del Estado que deja de recibir cuando existen trabajadores no declarados y registrados, y por ende, no reciben los aportes que corresponden no solo por los empleados, sino que no declarar trabajadores pone al contribuyente infractor en una situación de

falta de verdad y así, de falta de pago total o parcial de lo que verdaderamente debería ser su tributo de acuerdo a su capacidad contributiva (que no es clara ni acorde a la realidad).

Por otro lado, también se da protección al trabajador en sí. Que no esté declarado ni registrado provoca que no tenga protección, no solo no tiene una obra social sino que tampoco tendrá una Aseguradora de Riesgos de Trabajo (ART) que pueda asistirlo ante cualquier accidente de trabajo. Esa desprotección que afecta al trabajador también lo hace con el empleador. Es decir, estar en regla y tener al día los conceptos correspondientes hacen que ante un eventual accidente el empleador pueda invocar estos seguros y así no sufrir un perjuicio económico (y dolores de cabeza) al tener que hacerse cargo personalmente de un damnificado que en todo caso, siendo un accidente de trabajo, bien se debe hacer cargo la ART.

El responsable de cometer esta infracción será el empleador, pero no así los directores, gerentes o administradores que figuran en el artículo 54 y 55 de la Ley 11.683 (que remite al artículo 6 y 7 de la Ley 11.683), debido a que en esos artículos no figura el 40.1 incluido dentro de aquellos cuyas infracciones provoquen sanciones a estas figuras. Asimismo, tampoco lo aclara el propio artículo 40.1.

Este artículo ha sido reglamentado por la Resolución General de la AFIP 1566 (2010). La misma establece en su artículo 19 que:

ARTICULO 19.- Infracción prevista en el primer artículo agregado sin número a continuación del Artículo 40 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones:

a) Incumplimiento de la obligación de registrar debidamente el alta y/o baja respecto de cada trabajador detectado en infracción, con los requisitos, plazos y condiciones que establece esta Administración Federal: multa equivalente a DIEZ (10) veces el monto de la base imponible mínima prevista en el Artículo 9º de la Ley Nº 24.241 y sus modificaciones, texto sustituido por el Artículo 1º de la Ley Nº 26.222, vigente a la fecha de comisión de la infracción.

b) Falta de registración o ausencia de los registros requeridos por el Artículo 52 de la Ley Nº 20.744 y sus modificaciones respecto de cada trabajador detectado en infracción: multa equivalente a CINCO (5) veces el monto de la base imponible mínima prevista en el Artículo 9º de la Ley Nº 24.241 y sus modificaciones, texto sustituido por el Artículo 1º de la Ley Nº 26.222, vigente a la fecha de comisión de la infracción.

c) Declaración formalmente errónea de los datos identificatorios respecto de cada trabajador detectado en infracción en la declaración jurada determinativa presentada, no subsanada dentro del plazo fijado, al efecto, por esta Administración Federal: multa equivalente a TRES (3) veces el monto de la base imponible mínima prevista en el Artículo 9º de la Ley Nº 24.241 y sus modificaciones, texto sustituido por el Artículo 1º de la Ley Nº 26.222, vigente a la fecha de comisión de la infracción.

Este artículo de la Resolución General amplía las infracciones y les aplica las sanciones monetarias, salvo la clausura (aunque podrá aplicarse dependiendo de la gravedad del hecho) que marca el artículo 40 de la Ley 11.683. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede con las infracciones de la Ley 11.683, la pena puede duplicarse, si el empleador tiene más de diez trabajadores o cuando las infracciones involucren a más de la mitad de los trabajadores cuando sea constatada. Además, puede cuadruplicarse si se dan ambos requisitos mencionados anteriormente a la vez.

También el empleador puede ser pasible de clausura de tres a cinco días corridos, cuando, además de cometer las infracciones de los incisos a) y b) del artículo 19 de la Resolución General 1566, se den las siguientes:

a) Dichas infracciones involucren a DOS (2) o más trabajadores y alguno de ellos no haya sido incluido en alguna de las declaraciones juradas determinativas que hubiere correspondido presentar en el transcurso de la relación laboral y la omisión no se haya subsanado con anterioridad a la fecha de la audiencia aludida en el artículo anterior.

b) El empleador haya sido sancionado por cualquier tipo de infracción -formal o material- cometida con relación a las obligaciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social, dentro de los CINCO (5) años anteriores a la fecha del acta respectiva.

Es importante destacar que si se regulariza la infracción antes de la audiencia que marca el artículo 41 de la Ley 11.683, la multa quedará reducida a su mínimo, esto es, trescientos pesos.

El artículo 40.2 habla sobre la interdicción (confiar la mercadería al propietario o transportista) o secuestro (otorgar la mercadería a un tercero) de mercadería, siempre que no se cumpla con lo que establece el inciso c) y e) del artículo 40. Este artículo da la facultad a los agentes de la AFIP para actuar sobre la mercadería que no tenga la documentación correspondiente, entendiéndose que, una vez verificada la irregularidad, el infractor es pasible de que la mercadería sufra una interdicción o un secuestro. Los agentes deben convocar a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se cometió la infracción para que realicen el procedimiento y paralizar la mercadería hasta que actúe el Juez Administrativo y se pronuncie sobre si existe infracción o no. Además deberá haber dos testigos que presencien la comunicación al infractor de las irregularidades cometidas, y así disponer de las medidas de depósito y traslado de los bienes secuestrados.

Cuando leemos este artículo puede haber cierta comparación con el de clausura preventiva. Se podría decir que viola el derecho constitucional de defensa en juicio porque no permite ejercer la defensa, sino que al igual que la clausura preventiva, una vez que los agentes verifiquen la irregularidad, proceden a aplicar la sanción, que en este caso no es la clausura sino la interdicción o secuestro. Más aún, también podemos decir que violaría la propiedad y su privación salvo que exista una sentencia fundada en Ley.

Si bien esto es cierto a simple vista, recordemos que el secuestro está regulado en el Código Procesal Penal de la Nación, y faculta a la policía u otras fuerzas de seguridad a que actúen sin orden judicial y realicen las inspecciones y secuestros, siempre y cuando se justifiquen dichas medidas respecto de la persona o vehículo y se realicen en la vía pública o en lugares de acceso público (según establece el artículo 230 bis del Código Procesal Penal de la Nación).

Es por este motivo entonces que las fuerzas de seguridad son las que tienen que efectivizar la interdicción o secuestro, y no los agentes de la AFIP. Esa es la razón por la que existe esa redacción en el artículo 40.3 de la Ley 11.683.

Es por eso que en este caso en particular no es tan certera la inconstitucionalidad del procedimiento o del artículo, atento que existe otra disposición que marca lo contrario siempre y cuando haya la justificación suficiente.

Al realizar el procedimiento correspondiente, los agentes fiscales deberán realizar un acta de comprobación donde se establezca todas las circunstancias, donde también el contribuyente podrá incorporar todo aquello que estime suficiente. También se le entregará al contribuyente una citación para que concurra a una audiencia con todas las pruebas que posea sobre el asunto en cuestión, y la citación deberá ser entre los cinco y quince días a partir de la fecha.

Se deberá realizar un inventario de la mercadería donde se especificará el estado en el que se encuentra y deberá hacerse conjuntamente con las fuerzas de seguridad que fueron convocadas para el procedimiento.

Una vez finalizada la audiencia, el Juez Administrativo se pronunciará en un plazo no mayor a dos días.

En este caso en particular, si existen razones de urgencia, la audiencia puede fijarse dentro de las cuarenta y ocho horas desde que se efectivizó la medida. En caso de que el Juez no determine procedente la medida, se comunicará de manera urgente a las fuerzas de seguridad que se devuelva la mercadería correspondiente. Pero en el caso de que confirme la medida, todos los gastos ocasionados serán a cargo del imputado.

Conclusiones

A lo largo de este trabajo he investigado y plasmado sobre estas páginas un análisis de algunos de los artículos que comprenden el ejercicio sancionatorio dentro de nuestro ordenamiento legal.

Hemos visto que existen sanciones como la multa y la clausura, dando explicaciones no solo del artículo que lo contenían sino del impacto que tuvieron y el impacto de ciertas sanciones sobre el contribuyente. Haber dado un breve informe de cada principio constitucional que contiene este trabajo permite entender qué significancia tiene cuando una sanción parece trasgredirlo.

Puede sonar increíble que en los tiempos que corren puedan existir en una Ley con tal alcance, artículos que pongan en duda la defensa de estos principios constitucionales, que deberían ser respetados como mínimo como punto de partida para poder establecer un ordenamiento legal adecuado.

La incorporación de artículos "a continuación" de otros, como hemos visto, debería hacerse con sumo cuidado, no sólo agregándolo sino revisando el impacto que puede tener en el resto de los artículos de la Ley (recordemos que los artículos 54 y 55 de la Ley 11.683 no contemplan a los artículos agregados a continuación del 38 y 39). Este tipo de situaciones deberían revisarse para que no generen dudas, en especial porque si se busca aplicar sanciones las mismas deberían abarcar a todos los sujetos que puedan cometer las infracciones, y no dejar que algunas infracciones si y otras no.

El hecho de que exista tanta disparidad entre las multas cobradas por diferentes infracciones tal vez tenga o no explicación. Por un lado, puede ser que sea hora de actualizar ciertas multas a los tiempos que corren, en especial con la inflación que nuestro país tiene cada año. Además, las multas deberían ser una alerta al infractor para que no vuelva a cometer la infracción nuevamente. Esto, sin embargo, no es necesario que sea a través de una multa desmedida, sino que pueden adecuarse a la situación y al infractor correspondiente (respetando así el principio de capacidad contributiva). Es evidente que algunas multas tienen el objetivo de obtener fondos, pero estimo que primordialmente todas las multas deberían tener como principio principal el de advertir al contribuyente de su infracción. Tener multas desorbitantes provoca malestar y puede hasta paralizar al contribuyente, generándole trastornos a la hora de su defensa y del pago, ralentizando incluso su propia actividad.

Es así como también la clausura preventiva ha sido muy cuestionada, porque provoca efectos nocivos que he mencionado durante el trabajo. Es imperativo que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa para no generarle un perjuicio irreparable.

Considero que se debería hacer una revisión de las sanciones actuales. No solo revisando como afecta una sanción impuesta a posteriori del dictado de la Ley 11.683 y que es incorporada como artículos sin numerar, sino también adecuar las sanciones monetarias a los tiempos que corren. Y por sobre todas las cosas, revisar cada sanción para que no queden dudas de que se respetan los principios constitucionales, que deberían ser lo que prepondera al establecer una determinada normativa.

Es importante remarcar que existen redacciones que creo acertadas. Por ejemplo, en la interdicción o secuestro de mercaderías, me parece acertado que se haya establecido un período extraordinario de cuarenta y ocho horas en casos que así lo ameriten, lo cual, si bien no deja de ser un plazo que afecte al contribuyente (dos días completos hasta la audiencia), considero que es un buen punto de partida que podría aplicarse en otros artículos para no continuar con el daño que se le provoca a un contribuyente, por ejemplo, en el caso de una clausura preventiva.

Ahora bien, si la medida del secuestro de la mercadería es avalada por el Juez y todos los gastos son a cargo del imputado, en el caso de una clausura preventiva que el Juez no la avale, ¿el Fisco debería hacerse cargo de los gastos que le fueron causados al contribuyente por los días de clausura?

En mi opinión, toda sanción debería ser correctiva, tendría que perseguir el objetivo de educar al infractor, tanto cuando su conducta es culposa como dolosa. Debería ser un punto en el cual el infractor conozca cuales son las consecuencias de sus actos, no solo particularmente, sino que entienda que no cumplir con las disposiciones vigentes nos afecta como comunidad, porque no ingresar un tributo o no

cumplir con los deberes formales generan gastos y dispendios innecesarios que bien podrían ser utilizados para mejorar nuestro modo de vida en conjunto, a través de mejoras en la ciudad donde vivimos.

La sanción justamente debería ser una de las partes más importantes, pero a la vez delicadas, de una Ley. Hay que estudiar minuciosamente cada una y ver el impacto que tiene en diferentes aspectos (si respeta la Constitución, si busca enseñar o solo recaudar, si afecta otros artículos dentro de la Ley, si afecta al contribuyente (en especial si lo hace de manera irreparable), etc.)

Al establecer una clausura, por ejemplo, se está poniendo en peligro hasta la misma continuidad de un contribuyente para trabajar y generar trabajo, que afectarán a futuro sin duda la recaudación de los tributos. Si se deja de trabajar por el daño irreparable provocado a su imagen, a futuro el Fisco nada podrá exigir como tributo si no existe obligación tributaria para hacerlo.

Finalmente puedo decir, entonces, que la revisión de las sanciones es un procedimiento que debe considerarse para corregir ciertos aspectos que generan duda y provocan largos procesos judiciales para clarificarse. Este sería el primer paso para tener sanciones que no solo recauden, sino que también enseñen y le permitan al contribuyente entender mejor que el cumplimiento de los deberes tanto formales como materiales son imprescindibles para un mejor desarrollo de la comunidad.

Bibliografía

- Celdeiro, Ernesto Carlos y Otros, *Procedimiento Fiscal 6ta Edición*, Errepar, Año 2013.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario Tomo II*, AbeledoPerrot, Año 2012.
- Gómez Teresa y Otros, *Actuación del Profesional en la Defensa de Multas, Clausuras, Decomiso y Secuestro de Mercaderías*, Edicon, Año 2010.
- Granja, Manuel Alexis, *Principios Constitucionales. Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Coparticipación*, Año 2014.
- Naveira de Casanova, Gustavo J., *Derecho Tributario*, Editorial Estudio.
- Constitución de la Nación Argentina.
- Ley de Impuesto a las Ganancias:
<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>
- Ley 11.683: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>
- Nota Clausura en Provincia de Buenos Aires:
<http://www.cronista.com/fiscal/Conflictiva-reglamentacion-del-regimen-de-clausura-previsto-en-el-Codigo-Fiscal-de-la-Pcia.-de-Buenos-Aires-20140428-0010.html>
- Inconstitucionalidad Clausura Preventiva:
<http://www.cronista.com/fiscal/La-justicia-declaro-la-inconstitucionalidad-de-la-clausura-preventiva-de-la-ARBA-establecida-en-el-Codigo-Fiscal-20140825-0015.html>
- Sobre clausura y sanciones:
<http://www.adelaprat.com/2011/05/clausuras-efectuadas-por-la-afip-importancia-del-acta-de-constatacion-procedimiento-recursos-sanciones-probaton/>
- Instructivo 10 – Federación de Comercio e Industria de la Ciudad de Buenos Aires.
- Resolución General 1566 (2010).
- Ley 26.565.

