

El instituto de la clausura en la ley 11.683.

Por Matías Valongo¹.

VOCES: 1. Caracterización general - 2. Antecedentes/recorrido histórico - 3. La clausura en la ley 11.683 - 4. Conclusión - 5. Bibliografía.

1. Caracterización general.

En caso de cometer una infracción tributaria de índole formal, la clausura se presenta como una de las sanciones de mayor gravedad en relación con la persona afectada.

Como definición, Héctor Belisario Villegas explica que se trata de una verdadera pena retributiva que significa la indisponibilidad de lugares con privación de lucro que se obtiene por su explotación².

De naturaleza jurídica netamente sancionatoria; la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación expresamente le reconoció el “*innegable carácter represivo que reviste la clausura (...)*”³.

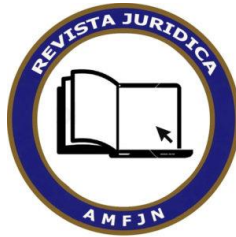
Ese carácter garantiza la plena vigencia de los principios penales como límite al ejercicio del *ius puniendi* estatal que se derivan del bloque constitucional en su conjunto -vgr. garantías explícitas e implícitas que surgen del texto constitucional junto con la jerarquización a ese nivel de tratados internacionales incluidos en el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional-.

A modo ilustrativo, podríamos enunciar la legalidad; defensa en juicio; *ne bis in idem*; culpabilidad; lesividad; proporcionalidad; razonabilidad; entre otros principios como rectores de todo procedimiento que pretenda imponer una sanción de clausura.

¹ Abogado, especialista en Derecho Tributario y especializando en Derecho Penal. Oficial Mayor en la Fiscalía Federal de 1° instancia de Venado Tuerto. Ayudante de primera de la asignatura derecho tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario.

² VILLEGAS, Héctor B.; *Régimen Penal Tributario Argentino*; 3° edición; Buenos Aires; La Ley; 2007; p. 426.

³ CSJN, 28.04.1998, “Lapiduz, Enrique c/ D.G.I. s/ acción de amparo”, Fallos, 321:1043.



Ahora bien, como infracción formal grave protege el normal desenvolvimiento de la Administración Pública Tributaria. En otras palabras, la falta de observancia de ciertos deberes formales que pueden obstaculizar las facultades de verificación y fiscalización del Fisco.

Esas facultades resultan instrumentales a la consecución de la finalidad tributaria -obtención de una renta normal, adecuada, correcta y periódica- con el objetivo de sostener el funcionamiento del Estado y que pueda cumplir con los fines de su creación.

La jurisprudencia respalda esa postura al señalar que: *“La indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que el art. 44, inc. 1º, de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones) no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.”*⁴.

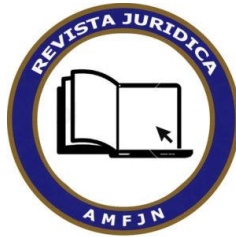
Ahora bien, las críticas a la figura surgen en muchas ocasiones al entender que la clausura luce como una sanción desmedida frente a varios de los supuestos que habilitarían su utilización; también es tachada de contradictoria por el modo de sanción frente a los bienes que pretende proteger.

Incluso, un análisis de su condición objetiva de punibilidad también supondría una cuestión probablemente problemática.

2. Antecedentes/recorrido histórico.

La clausura como la conocemos hoy en día encuentra su primer antecedente en el año 1978 cuando la ley 21.858 aplicaba la sanción de arresto por incumplimientos a los deberes formales como, por ejemplo, el hecho de no emitir facturas; lo cual lucía a todas luces desproporcionado.

⁴ CSJN; 05.11.1991; “García Pinto José por Mickey SA sobre infracción art. 44, inciso 1, ley 11.683” Fallos: 314:1376.



En 1986 se derogó la polémica sanción de arresto sustituyéndola con la clausura de tres (3) días del establecimiento y allí fue cuando ingresó la clausura a nuestro ordenamiento normativo por incumplimientos fiscales y del tipo formal. En 1989, se agregaron tres causales a través de la ley 23.658.

La ley 23.905 de 1991 estableció dos parámetros -mínimo y máximo- de tres (3) a diez (10) días de clausura y se abandonó el plazo fijo y único de tres días. Luego, en 1997, con la ley 24.765 se estableció la concurrencia de la sanción de clausura con la multa y suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral. Asimismo, se consagró que la resolución administrativa causaría ejecutoria y la apelación ante el poder judicial se la estableció al solo efecto devolutivo.

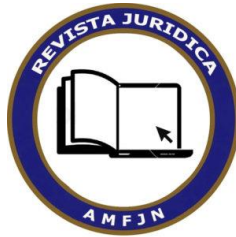
La última cuestión fue tachada de inconstitucional por nuestra Corte Suprema de la Justicia de la Nación en los autos “Lapiduz, Enrique c/ D.G.I. s/ acción de amparo” del 28.04.1998. En ese expediente se declaró la inconstitucionalidad del efecto devolutivo de la apelación de clausura. Ello, por vulnerar derechos como los de defensa en juicio y presunción de inocencia.

En el 2003, la ley 25.795 incorporó más supuestos de clausura. En el 2005, surgió la sanción de decomiso de mercaderías que comparte con la clausura algunos supuestos de hecho para la configuración de ambas sanciones. Esto último mediante la ley 26.044.

Finalmente, en el año 2017 y haciéndose eco de los antecedentes de nuestra Corte Suprema en “Lapiduz”, la ley 27.430 legisló la apelación de la medida con efecto suspensivo y garantía de revisión judicial previo a que se efectivice la sanción atendiendo a su naturaleza penal.

Además, se disminuyó el plazo de extensión de la clausura a un término comprendido entre 2 y 6 días y se limitó la sanción de multa únicamente para el caso vinculado al trabajo no registrado.

Por último, se modificó el artículo 49 que autorizaba al juez administrativo para remover la sanción de clausura cuando la conducta no revistiera gravedad.



En apretada síntesis, la clausura con el paso del tiempo encontró pocos puntos que hayan conducido a un sistema más laxo. Al contrario, el paso del tiempo fue agravando los supuestos al incorporar nuevos; conjunta y simultáneamente con otro tipo de sanciones que protegen mayor cantidad de bienes jurídicos.

3. La clausura en la ley 11.683.

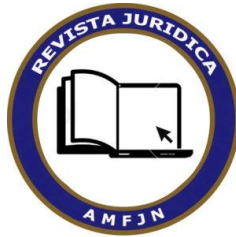
El instituto en la ley de procedimientos fiscales resulta aplicable en distintas variantes que decidí sintetizar en: **a.** genérica; **b.** preventiva y **c.** por la intervención de agentes encubiertos.

a. Clausura tributaria genérica: prevista en el artículo 40 de la ley. Se sanciona de este modo el incumplimiento de alguno de los deberes formales taxativamente enumerados en los incisos a. al f. inclusive.

Es destacable que las conductas omisivas son las principales generadoras de responsabilidad como se pueden ver en las distintas conductas atrapadas por la norma (vgr. *“No emitieren facturas o comprobantes equivalentes”*; *“No llevaren registraciones o anotaciones”*; *“No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables (...) cuando estuvieren obligados a hacerlo”*; entre otros supuestos).

El monto mínimo previsto como condición objetiva de punibilidad de la conducta se encuentra fijado en diez (\$10.-) pesos; el cual no ha sido modificado a pesar del contexto inflacionario que atraviesa nuestro país desde hace tiempo.

Tal circunstancia evidencia la intención de nuestros legisladores de atrapar todas las conductas como susceptibles de ser sancionadas con clausura. Incluso, ese mismo contexto inflacionario y haber elegido no aumentar el monto mínimo previsto como condición objetiva de punibilidad puede permitirnos concluir que la sanción de clausura es más gravosa hoy que en 1996 si el análisis es netamente matemático.



Por ejemplo, si utilizamos como unidad comparativa el dólar estadounidense, en 1996, los 10 pesos equivalían a 10 dólares. A día de hoy, los 10 pesos equivalen a 0.040 dólares⁵.

El último inciso -el g- sin perjuicio de encontrarse dentro de la clausura que identifique como genérica; se diferencia de los anteriores supuestos y evidencia una mayor carga de injusto penal por la calidad de la normativa vulnerada. Se excede lo concerniente a las facultades de verificación y fiscalización del ente recaudador y se observa un fin extrafiscal que busca promover el empleo registrado evitando la contratación irregular. Específicamente cuando se trate de un establecimiento de al menos 10 empleados con el 50% o más de su nómina en situación irregular.

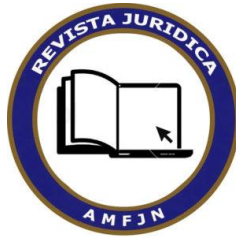
Es el único caso que dispone, también, la aplicación conjunta con una multa de tres mil (\$3000.-) a cien mil pesos (\$100000.-) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia que no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

Seguidamente, el propio artículo 40 de la ley 11.683 prevé un agravamiento de la sanción para el caso de reincidencia en la comisión de las conductas; lo cual encuentra - para muchos doctrinarios- las mismas críticas que la reincidencia en el derecho penal general.

La cuestión procedimental está regulada en el artículo 41; y particularmente, reviste vital importancia el acta de comprobación que debe labrarse.

Allí, los funcionarios -interviene un inspector y un supervisor de Afip- dejan constancia de todas las circunstancias relativas a la supuesta infracción que se habría cometido; las que desee incorporar el interesado; la prueba y su encuadramiento legal. Por último, contendrá también una citación para que el responsable comparezca a una audiencia para su defensa

⁵ Un dólar equivale a -valor oficial- doscientos cuarenta y cinco pesos en fecha 28.05.2023 según el sitio web del banco de la Nación Argentina.



La misma tendrá que ser notificada al contribuyente. Si éste no está presente en el acto del escrito; se le debe notificar el acta en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100 de la ley 11.683.

Luego, el juez administrativo debe fijar una audiencia -en un término que no podrá ser inferior a cinco (5) días ni superior a quince (15) días-. En esa ocasión, el interesado podrá ejercer su derecho de defensa y ofrecer o producir las pruebas que no haya adjuntado previamente.

En la audiencia, el presunto infractor tiene la posibilidad de reconocer la materialidad de la infracción cometida, caso en que las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal de acuerdo a lo normado en el artículo 50 de la ley 11.683.

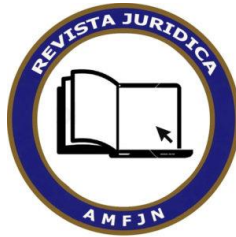
En esta instancia administrativa existieron discusiones en relación con la asistencia letrada que debía tener el contribuyente. Fue la Corte Suprema quien estableció que en dicha instancia no resulta obligatorio contar con asistencia técnica.

Concretamente, explicaron que: *“la ausencia de asistencia técnica en el procedimiento administrativo no guarda relación directa e inmediata con la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional, si la solución alcanzada atendió a los recaudos previstos en la pertinente norma de procedimiento (artículo agregado a continuación del 44 de la ley 11.683) cuya validez no fue impugnada, y el imputado pudo, finalmente, acceder a los estrados judiciales con la debida asistencia letrada”*⁶.

Finalizada la audiencia y dentro de un plazo -ordenatorio- de dos días, el juez administrativo dictará la resolución pertinente. Si se decide aplicar la sanción, cabrá interponer un recurso de apelación administrativa en el plazo de cinco días de notificada.

El artículo 77 dispone que dicha apelación -que tiene efecto suspensivo-, será resuelta por el juez administrativo superior en un término de diez (10) días. Ahora bien, este recurso es tachado de ilusorio por entender que son pocas las posibilidades que el superior contradiga lo resuelto en la propia instancia administrativa anterior.

⁶ CSJN; 08.06.1993; “Godoy, Roberto Carlos s/ ley 11.683.” Fallos: 316:1223.



El mismo artículo establece que en el caso que el superior confirme la sanción, quedará al responsable la posibilidad de interponer un recurso de apelación pero en instancia judicial. Esto es así ya que la instancia administrativa queda agotada. Esta posibilidad recursiva se concede al solo efecto suspensivo.

Debe ser interpuesta y fundada en el plazo de cinco días y presentada en sede de la Afip, organismo que procederá a su oportuna remisión -luego de verificar el cumplimiento de los requisitos formales- a los juzgados en lo penal económico o federales según sea el caso.

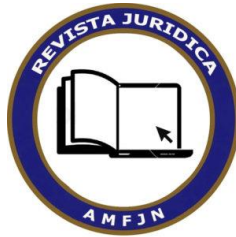
Para el caso que el juez decida confirmar la sanción, el propio artículo 77 de la ley de rito establece la posibilidad de recurrir tal resolución siguiendo el trámite de los recursos previstos en el Código Procesal Penal de la Nación, siendo de aplicación subsidiaria.

b. Clausura preventiva: dentro de las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos se prevé la posibilidad de clausurar preventivamente un establecimiento cuando se den los requisitos previstos en el artículo 35 inciso f. de la ley 11.683.

Concretamente, cuando se constate que se han configurado dos o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 -alusivo a lo que denomine clausura genérica- y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

La figura en cuestión es sumamente criticada en doctrina. Por ejemplo, Naveira de Casanova indica que se trata de una medida bastante discutible, inútil por el resultado que se puede obtener de ella y que se presta fácilmente para un uso desviado de su fin original⁷.

⁷ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.; *Derecho Tributario*; Buenos Aires; Editorial Estudio; 2017; p. 247.



Se sostiene que a través del instituto se intenta disimular la clausura automática con ropajes de medida cautelar cuando en realidad se trata de una verdadera sanción. Es decir, una pena de cumplimiento efectivo sin el control judicial previo y necesario que vulnera el artículo 18 de la Constitución Nacional.

El primer inconveniente que surge es la técnica utilizada en la redacción del inciso. El instituto entiendo que fue ideado desde su génesis para detener con la mayor premura posible aquellas situaciones donde exista perjuicio grave pero rápidamente podemos notar como su letra entra en crisis a la luz de las garantías constitucionales.

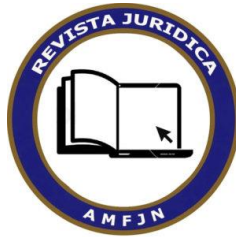
Lo primero que surge como requisito es verificar que se hayan configurado dos o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40. Este primer punto, resulta lógico si lo que se pretende es adelantar en el tiempo la sanción genérica de clausura.

Concurrentemente a lo anterior, debe sobrevenir un supuesto más. Específicamente, son dos los supuestos que pueden darse y resultan requeridos para hacer operativa la clausura preventiva.

Primero, que exista un grave perjuicio; lo cual se traduce en una condición imprecisa y, por tratarse de infracciones formales, el efecto dañoso no se desprende con claridad. Al contrario, existen opiniones que lo tildan de relativo. Lo señalado inflige el principio de máxima taxatividad legal al no encontrar mayores precisiones de la expresión “grave perjuicio”.

Seguidamente, el artículo diferencia con el conector disyuntivo “O” lo cual abre la doble vía a que el “grave perjuicio” sea reemplazado por que *“el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a 2 años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme”*.

Esa circunstancia resulta totalmente incompatible con el principio de inocencia, ya que considera como suficientes a los antecedentes del contribuyente por más que ellos no se encuentren firmes. Resulta preocupante como el legislador antepuso el interés fiscal por sobre las garantías de las personas involucradas en el proceso.



El debido proceso, el derecho de defensa también son sobrepasados por la norma, ya que se minimiza el hecho que al final del procedimiento, el contribuyente pueda ser declarado inocente de la supuesta infracción; extremo inadmisibles para el plexo de derechos vigentes para nuestro país.

En lo que respecta a la cuestión procedimental de la clausura preventiva. Ella se encuentra organizada en el artículo 75 de la ley 11.683.

Una vez aplicada, debe ser comunicada inmediatamente al juez competente para que -previa audiencia con el responsable- resuelva: dejarla sin efecto de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35 inciso f. o mantenerla hasta que el infractor regularice su situación.

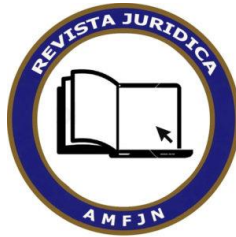
Ahora bien, la misma no se puede extender más allá de tres (3) días sin que el juez interviniente haya resuelto su mantenimiento.

En paralelo, la Afip continuará con la tramitación del proceso tendiente a sancionar con la clausura “genérica” del artículo 40, y -eventualmente- se computará un día de clausura preventiva por cada día de clausura que pudiera corresponder al final del proceso.

Por último, el juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente después de que el responsable acredite la regularización de la situación que le diera origen.

c. Por la intervención de agentes encubiertos: la figura del agente encubierto para comprobar la comisión de delitos tuvo su ingreso en la legislación argentina a través de la ley 24.424, modificatoria de la ley 23.737 en materia de narcotráfico, y con la ley 26.044 se incorpora a la legislación tributaria para comprobar el cumplimiento de la obligación de emitir facturas por parte de los agentes económicos alcanzados por la ley 11.683, como uno de los pilares del “Plan anti evasión II”⁸.

⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; *Tratado de Derecho Tributario*; 6ª ed. ampliada y actualizada; Buenos Aires; Edit. Abeledo Perrot; 2014; Tomo II; p.50.



El artículo 35 inciso g de la ley 11.683 remite a la aplicación de la sanción del artículo 40 y, de corresponder, del 35 inciso f. (a saber: clausura genérica y preventiva respectivamente).

En estos casos, el funcionario del Fisco -habilitado a actuar por un juez administrativo- como comprador de bienes o locatarios de obras o servicios constata el cumplimiento por parte de los contribuyentes, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones en los términos y formalidades que exige la Afip.

Los dos intereses que se presentan opuestos son la búsqueda de eficiencia por parte de Estado y la preservación de garantías de aquellas personas sometidas a la investigación.

La vigencia de la norma permite inferir que para el legislador, primó la eficiencia pero un test de constitucionalidad y convencionalidad podrían obligar a repensarlo a la luz de los principios que rigen la materia penal tributaria.

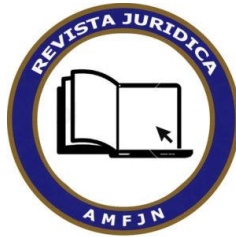
Nuevamente, Naveira de Casanova deja ver su crítica, adjetivando de “caricaturesco y un tanto hilarante” que esta suerte de “espía” sea empleado para controlar el cumplimiento de los deberes formales, lindante con un desvío de poder⁹.

d. Como otras cuestiones a considerar, el artículo sin número después del 40, establece las medidas de interdicción y secuestro de la mercadería para los casos que se trasladen bienes o mercancías que no cumplan con las previsiones de los incisos c. y e. del artículo señalado.

El procedimiento para el decomiso se establece en el artículo 41 bis; mientras que el proceso recursivo esta previsto en el artículo 78.

El artículo 43 establece que durante el período de clausura debe cesar toda la actividad del establecimiento con excepción de aquella que fuese habitual para la

⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.; *Derecho Tributario*; Buenos Aires; Editorial Estudio; 2017; p. 247.



conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pueden interrumpirse.

Asimismo, dispone que el pago de los salarios y cumplimiento de las obligaciones previsionales no pueden suspenderse; al mismo tiempo que el empleador puede disponer de su personal en las formas autorizadas.

El siguiente artículo, el 44, dispone la sanción de arresto de diez (10) a treinta (30) días y una nueva clausura por el doble de tiempo para la persona que quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos utilizados para hacer efectiva la medida.

4. Conclusión.

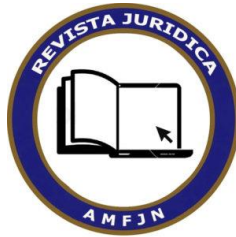
Un análisis de la clausura -de acuerdo a lo normado en la ley 11.683- permite concluir que, a día de hoy, existen varios puntos que requieren una nueva regulación que resulte pacífica de las garantías constitucionales y convencionales que deben regir en todo proceso penal tributario.

La protección del normal desenvolvimiento de la administración tributaria merece protección lo cual es indiscutible. Ahora bien, la clausura, prevista como una sanción de tipo formal agravada parece desmedida para varios de los supuestos que la hacen precedente.

Poco sensato resulta el hecho que puede ordenarse el arresto de una persona por el quebrantamiento de la clausura, más si recordamos el carácter de *última ratio* del derecho penal en donde también se encuentran las sanciones del derecho penal tributario.

Perseguir el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los distintos contribuyentes, pero castigar con el cese de las actividades del establecimiento para el caso de los incumplimientos, resulta cuanto menos, ilógico. Más si ponemos bajo estudio las implicancias -negativas- en términos económicos y/o de imagen/reputación para el establecimiento comercial.

Defender el normal desenvolvimiento de la administración tributaria para poder encontrar un flujo regular de recursos para el Estado y así garantizar su sostenimiento;



pero sancionar con la clausura del lugar y acarrear complicaciones económicas para el contribuyente, otra vez, resulta irracional.

Finalizando, cabe preguntarse si el derecho penal o derecho penal tributario puede servir de herramienta de consecución y cumplimiento de los fines de política fiscal propuestos. Respondiendo ese interrogante -probablemente- podemos encontrar una guía para evaluar si el instituto de la clausura en la ley 11.683 es armónica de las garantías que protegen a todas las personas o si las exceden.

5. Bibliografía.

- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; *Tratado de Derecho Tributario*; 6ª ed. ampliada y actualizada; Buenos Aires; Edit. Abeledo Perrot; 2014; Tomo II.
- NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.; *Derecho Tributario*; Buenos Aires; Editorial Estudio; 2017.
- VILLEGAS, Héctor B.; *Régimen Penal Tributario Argentino*; 3º edición; Buenos Aires; La Ley; 2007.