

Clausura Preventiva Fiscal

¿Sanción o medida cautelar?

Pablo Leonardo Emlek



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria:

Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

CLAUSURA PREVENTIVA FISCAL ¿SANCIÓN O MEDIDA CAUTELAR?¹

Por Pablo L. Emlek

Tabla de contenido

I.- Introducción.....	1
II.- La norma cuestionada.....	2
III.- La evolución de la norma en crisis.....	7
IV.- Análisis del fallo “Calle Asistiri”.....	11
V.- La jurisprudencia de la CSJN ¿coincidente?.....	12
VI.- Naturaleza de la clausura preventiva: ¿sanción o medida cautelar?.....	15
VII.- Otra Medida Similar.....	16
VIII.- Necesidad de pronunciamiento por parte del Máximo Tribunal.....	19
IX.- Conclusiones.....	20

I.- Introducción.

Un fallo bastante reciente, ha vuelto a cuestionar la legitimidad de las medidas cautelares dispuestas por los organismos de la administración. Ello, en punto a que las mismas pueden implicar o provocan –según el intérprete de las mismas- un daño de imposible reparación ulterior, como pena anticipada.

A pesar que es algo habitual leer en diarios y revistas especializadas críticas a las facultades del ente recaudador, y frecuentemente vemos manifiestos apoyos a las decisiones que los limitan, o incluso pretenden cancelarlos, queremos llevar otra mirada al lector objetivo.

¹ El presente, se basa en otro similar de mi autoría, publicado por la Revista IMPUESTOS PRÁCTICA PROFESIONAL N° 151 de julio de 2023: “Clausura preventiva fiscal: ¿sanción o medida cautelar?” de Ed. Thomson Reuters.

Por ello, en el presente comentaremos el fallo en cuestión, abordaremos jurisprudencia de otros tribunales y de la Corte Suprema, que pueda resultar pertinente; para finalmente analizar la naturaleza de esa medida.

II.- La norma cuestionada.

El art.35 se encuentra incluido dentro del “Capítulo V: Verificación y Fiscalización”, y enumera el amplio abanico de facultades que la ley otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), a fin de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.²

Entre esas facultades, se encuentra la de clausurar preventivamente un establecimiento ante los incumplimientos e irregularidades especificadas en la norma.

Entre esos poderes, se encuentra el de:

“f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos (2) años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.”

Puntualmente este inciso, de todo el extenso artículo 35, fue objeto de modificación por medio del art.188 de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017).

Antes de la actual redacción, la norma también establecía la potestad de:

“f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS 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”

² “ARTICULO 35 — La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá:” (...)



Es decir, y aún antes de entrar a analizar la norma vigente actualmente – cuya constitucionalidad se impugnara-, observamos que el legislador **mantuvo esta potestad** en manos de la Administración, con la **ampliación** de lo que se entendería por **antecedentes** de las infracciones corroboradas, **no ya dentro del año** de detectada la anterior, **sino de los 2 años** de condenado por la omisión o incumplimiento pretérito.

Yendo a desmenuzar el texto actualmente vigente, los requisitos para que pueda llevarse a cabo esta medida son:

- Que la disponga un **funcionario autorizado** para hacerlo,
- Constatar **2 o más** de las **infracciones** sancionadas en el art.40, **y** (como se sabe las infracciones del art.40 son aquellas que la ley sanciona con pena de clausura)
- Que **además** exista un **grave perjuicio** o el infractor posea **antecedentes** por la misma conducta (respecto de la cual, se lo haya condenado dentro de los 2 años anteriores).

Disposición de funcionario autorizado.

El Dto.618/97 –de creación de la AFIP-, estableció las facultades del Administrador Federal y de los Directores Generales que le dependen, entre ellos el Director General de Impositiva. Entre todas las potestades que hacen a la función propia del jefe superior de las 3 direcciones generales que la conforman (Impositiva, Aduanas y Seguridad Social), se encuentra una última cláusula que claramente destaca que ese detalle de las facultades, no es taxativo. Así lo establecen los arts.6 y 9:

“**Art. 6º**-Las autoridades del organismo tendrán las funciones de organización interna que se detallan seguidamente:

1) El Administrador Federal de Ingresos Públicos tendrá las siguientes atribuciones y responsabilidades: (...)

o) Toda otra atribución necesaria para el cumplimiento de las funciones del organismo, compatible con el cargo o con las establecidas en las normas legales vigentes, a cuyo fin se entenderá que la norma consagrada en los apartados precedentes no reviste carácter taxativo.”

“FUNCIONES Y FACULTADES DE DIRECCION Y DE JUEZ ADMINISTRATIVO

Art. 9º- Las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente:

1) Serán atribuciones del Administrador Federal, además de las previstas en los artículos anteriores: (...)

h) Toda otra atribución necesaria para el cumplimiento de las funciones del organismo, compatible con el cargo y las establecidas en las normas legales vigentes, a cuyo fin se entenderá que la nómina consagrada en los apartados precedentes no reviste carácter taxativo.”



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria
Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

Esa línea, también la sigue la norma que habilita las funciones específicas del Director General de la DGI:

“3) Son atribuciones del Director General de la Dirección General Impositiva, además de las previstas en los artículos anteriores: (...)

d) Toda otra atribución necesaria para el cumplimiento de las funciones del organismo, compatible con el cargo y con las establecidas en las normas legales vigentes, a cuyo fin se entenderá que la nómina consagrada en los apartados precedentes no reviste carácter taxativo.”

De esta forma, el “funcionario autorizado” para disponer la medida que estamos analizando, será uno que pueda representar al Organismo fiscal, y ello – más allá de las competencias por jurisdicción y especialidad de cada funcionario-, recaerá en lo que la norma define como un *juez administrativo* (generalmente abogado, aunque también los hay contadores).

Infracciones del art.40 LPF.

Los comportamientos contenidos en el art.40 de la Ley 11.683, son considerados de los más graves, aún sin representar un perjuicio directo y sustantivo al erario. Ello, por cuanto se trata de una serie de conductas que ponen un grave riesgo sobre la facultad de control del fisco, además de afectar también otro bien jurídico: la sana competencia de mercado, conforme lo expresara la Corte Suprema en el antecedente “García Pinto p/Mickey SA s/Infr.art.44 inc.1 ley 11.683” del 5/11/1991.

Se trata de distintas conductas omisivas, basadas en incumplir la normativa formal tributaria necesaria para facilitar el control fiscal. Por ello, no podremos hablar de infracciones sustantivas o de resultado, pues no hay una vulneración a la recaudación –o a la hacienda pública-, sino infracciones formales; sólo que en estos casos, el legislador entendió que los comportamientos eran de tal magnitud relevantes, que merecen una pena que es considerada mucho más grave que una simple multa: la clausura.

Para el caso de la clausura preventiva, el legislador requiere que se configuren al menos 2 infracciones al art.40, lo que conlleva que la conducta disvaliosa, de desaprensión por la norma fiscal, tenga una relevancia mayor que la que autorizaría la imposición de la sanción de esta norma, por la configuración de cualquiera o solo una de las situaciones prohibidas.

Grave perjuicio o antecedentes.

Analicemos este requisito adicional en sus dos posibilidades normativas. Digo “este” requisito adicional, pues la figura es clara al exigir la concurrencia de **por lo menos** una de esas dos situaciones. Es decir, sin ellos no se justifica adoptar la medida de clausura preventiva, pero no se necesita que se presenten

ambas cuestiones simultáneamente. Abordaremos primeramente el más sencillo de ellos.

Antecedentes.

En este caso, y ya desde la redacción anterior a su reforma por ley 27.430 de 2017, la norma era bastante específica en la definición de *antecedentes*: “...haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.”.

A posteriori de la reforma mencionada, se amplió el límite temporal del concepto, al tiempo que se puntualizó la situación procesal respecto de su condena. Así, se cuentan como *antecedentes*, aquellas infracciones por la misma infracción dentro de los **2 años**, “...siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.”

En este sentido, advertimos que la modificación buscó especificar la situación procesal de lo que se entiende por “haber cometido la misma infracción”, eligiendo la etapa: resolución condenatoria –aunque no esté firme-. Asimismo, esta exigencia de verosimilitud, y definición por parte de la Administración, llevó a que se ampliara la ventana temporal de reincidencia a dos años.

El espíritu de concepto, es evidenciar si existe una desaprensión por la norma tributaria –que lleva a la reiteración de su incumplimiento-, o incluso al menosprecio de la propia norma punitiva.

Grave perjuicio.

La norma habla de la existencia de “un grave perjuicio”, aunque no da más elementos sobre su alcance. Entonces, primeramente analicemos textualmente el requisito: “...y concurrentemente exista un grave perjuicio...”.

Dejemos para después la interpretación del *grave perjuicio*. Que el mismo se exija en forma **concurrente** con la verificación de los 2 hechos u omisiones del art.40, pareciera mostrar que ese perjuicio grave debe **analizarse en forma separada** a aquellas infracciones. Esto, se me ocurre, como una evaluación casuística de la situación que se observa o constata por parte de los funcionarios en el curso de sus tareas.

Vayamos a intentar desentrañar el alcance del *grave perjuicio*. Según el Diccionario de la RAE, perjuicio es efecto de perjudicar, y esto es: “Ocasionar daño o menoscabo patrimonial o moral”. El calificativo de *grave*, implica la relevancia de aquel daño (RAE, 2da acepción: “Grande, de mucha entidad o importancia”). Esto es, se exige la existencia de un daño importante.

Ahora, ¿a qué tipo de daño se refiere?, o ¿o daño hacia quién?



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria
Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

Parece bastante lógico que el perjuicio que se puede ocasionar por medio de los distintos incumplimiento de normas tributarias formales, vulneran el correcto control fiscal o las facultades de fiscalización. Pero como lo que el daño genérico - o hipotético, digamos- que sanciona la norma es el incumplimiento de la norma obligatoria, el grave perjuicio sólo podría identificarse **en el caso concreto**.

Es decir, la falta de emisión de comprobantes, de enviar mercadería con documentación respaldatoria, u otras de esas infracciones demuestran un daño genérico al bien jurídico que se busca proteger; esas serían las 2 infracciones de las que habla la primera parte de la norma. Por eso, pareciera que el grave perjuicio sólo puede evaluarse en las **implicancias que tienen los hechos verificados en el caso puntual**.

En ese sentido, se podrá acordar –sin traer aquí los hechos de la causa que se comentará- que una cosa es corroborar la falta de emisión de comprobantes de venta, y la omisión de inscribirse ante el fisco (2 omisiones del art.40), por parte de un vendedor ambulante que comercializa sus artesanías, y otra bien distinta, comprobar el funcionamiento de un importante patio de comidas, con las mismas infracciones que el anterior. En este último caso, además de lo genérico, nos encontramos con montos de operaciones muy superiores, con el consiguiente riesgo en la salud pública.

II.1.- PROCEDIMIENTO APLICABLE.

No resulta menor, que el procedimiento respecto de este tipo de medidas, es uno de tipo especial, exclusivo. En efecto, el mismo está establecido en el art.75 –y que no fue modificado por la última gran reforma de 2017-, impone que el funcionario actuante **notifique en forma inmediata al juez** competente.

Por otro lado, la medida no puede extenderse más allá de 3 días “...sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente.”. Esto, ha llevado a que la Administración disponga la duración de esta medida entre uno y tres días.

Fuera de ello, AFIP proseguirá con la tramitación del sumario por infracción al art.40 que es uno de los requisitos de la clausura preventiva, en palabras de la norma: “Sin perjuicio de lo que el juez resuelva...” (3er párrafo art.75 LPF).

Sin embargo, lo más relevante a efectos de delinear las características de este instituto, es lo que dispone el último párrafo de la norma procedimental específica del art.75:

“El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida.”



Como se ve, se trata de una **imposición legal** tanto al funcionario fiscal, como al juez interviniente, respecto a **concluir en forma inmediata la medida**, cuando se regularizara la situación.

III.- La evolución de la norma en crisis.

Recordemos que para 1978, la redacción de la Ley de Procedimientos Fiscales (modif. ley 21.858) establecía la sanción de **arresto para incumplimientos formales**; la que también era determinada por un juez administrativo. Esto, se revela de una gravedad inusitada, no sólo por el órgano que disponía esa sanción, sino mayormente por la desproporción –irrazonabilidad– de una pena corporal frente a una conducta de incumplimiento administrativo.³

Para mayo de 1986, se la reemplazó por la sanción de **clausura del establecimiento** (ley 23.314⁴), que fue complementada por una serie de omisiones adicionales (ley 23.658, del 30/12/1998) que serían pasibles de dicha pena; agregando 3 nuevos incisos.⁵

³ Actualmente la sanción de arresto se mantiene para los casos de **violación de clausura** (art.44 LPF); es decir, cuando el infractor hace caso omiso de la sanción impuesta, quebrantando la medida, destruyendo los sellos o elementos utilizados para efectivizarla. En este caso, corresponderá una pena **de 10 a 30 días de arresto**, además una nueva clausura por el doble del tiempo de la originaria.

⁴ ARTICULO 13 - Sustitúyese el artículo 44 por el siguiente:

"ARTICULO 44 - Se clausurarán por tres (3) días los establecimientos comerciales e industriales que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

- 1. No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.*
- 2. Se hallen o hubieran hallado en la posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.*
- 3. No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden y respaldo que exija la Dirección General.*

La reiteración de estos hechos u omisiones dará lugar a la aplicación de nuevas medidas de clausura, cada una de las cuales será por un (1) día más que la anterior y hasta un máximo de diez (10) días. La reiteración aludida se considerará en relación a todos los establecimientos de un mismo responsable dedicados, total o parcialmente, a igual actividad; la clausura sólo se hará efectiva sobre aquél en el que se hubiera incurrido en la infracción, si por depender de una dirección o administración común, se pruebe que los hechos u omisiones hubieran afectado a todos o a una parte de ellos, la clausura se aplicará al conjunto de todos los establecimientos involucrados."

⁵ **"ARTICULO 34.** — Modifícase la ley 11.683, t. o. 1978 y sus modificaciones, en la forma que se indica a continuación: (...)

5) Sustitúyese el primer párrafo del Artículo 44, por el siguiente:



Ya en el año 1992, la ley 24.073 incorporó una figura –digamos- **agravada de la clausura**, pues la misma podía ser **ejecutada en forma inmediata**, cuando se corroboraran en 2 hechos, la omisión de emitir facturas o comprobantes equivalentes, con la intervención expresa del comprador o receptor del servicio. Esta “figura agravada” se incluyó en un segundo artículo agregado a continuación del art.44. Por si faltara algo, también se establecía que la **apelación a la Justicia** para que revise esa sanción, tenía **efecto devolutivo**.⁶

"Sin perjuicio de la multa prevista en el Artículo 43, se clausurarán por TRES (3) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

- 1. No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.*
- 2. Se hallen o hubieran hallado en la posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.*
- 3. No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicio o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden y respaldo que exija la Dirección General.*
- 4. No se inscribieren como contribuyentes ante la Dirección General, si el deber de hacerlo fuere evidente o inexcusable en atención al volumen de sus operaciones, inversiones o patrimonios.*
- 5. Llevaren o conservaren por separado anotaciones, registraciones o comprobantes no incluidos en la contabilidad expuesta a la fiscalización, o en una forma mediante la cual se ocultare o disimulare su existencia.*
- 6. Omitieren informar o exhibir o aportar datos o documentación sobre hechos propios o de terceros que guardaren relación con los deberes u obligaciones tributarias de unos u otros, si hubieren sido requeridos para hacerlo bajo apercibimiento expreso de este artículo."*

⁶ “ARTICULO 29. – Modificase la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, de la siguiente manera: (...)

4. Incorpórase, a continuación del segundo artículo agregado a continuación del artículo 44 por la ley 23.314, el siguiente:

*Artículo ... — En los casos en que **por DOS (2) veces no se emita factura** o documento equivalente de las ventas, locaciones o prestaciones de servicios, o de emitirse no fueran los habitualmente utilizados por el responsable para cumplimiento de sus obligaciones respecto del impuesto al valor agregado y siempre que en cada caso el acta de comprobación respectiva esté asimismo **suscripta** en forma voluntaria por el **adquirente**, locatario o prestatario, debidamente identificado, el funcionario interviniente **procederá, en ese mismo acto, a la clausura** del o los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, o de servicios en lo que se hubiere producido la omisión.*

*Dicha clausura será de **TRES (3) a DIEZ (10) días corridos**, y deberá ordenarse en el acta que se labre, donde constatarán los hechos que configuren al comisión de las conductas mencionadas en el primer párrafo y podrán agregarse los datos, constancias, o comprobantes que corresponda. El acta que ordene la clausura deberá estar suscripta por un funcionario que posea a ese fin el carácter de **juez administrativo**, carácter que a tal efecto será otorgado directamente por el Director General, no siendo de aplicación el requisito establecido en el segundo párrafo del artículo 10.*

Las disposiciones del presente artículo se aplicarán aun cuando por la primera de las omisiones se hubiera aplicado la clausura a que se refiere el artículo 44 o estuviere en trámite el procedimiento respectivo.



Con ello, nos encontrábamos ante un ordenamiento en el que si se detectaba dos veces la omisión de emitir comprobante comercial, y tal situación era corroborada por parte del comprador, la Administración Fiscal podía imponer la clausura del establecimiento **en ese mismo momento**, sin posibilidad que la sanción fuera revisada por la Justicia, en forma previa a la ejecución de la misma, ya que la apelación se preveía expresamente sin efecto suspensivo.

Esta norma, parece a todas luces, y aún entendiendo que hacemos una interpretación anacrónica, de **dudosa razonabilidad, y por tanto constitucionalidad**.

Siguiendo con la evolución de la figura, nos encontramos con la ley 24.765 (del 08/01/1997), que en su art.6°, incorporó como inc.f del art.41 (del t.o. en 1978) el siguiente: “f) *Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Dirección General constatare que se hayan configurados uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 44 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 de que se detectó la anterior.*”

Como se observa, en esta redacción la norma no exigía 2 o más infracciones de las contenidas en el actual art.40 (antes 44), sino que se configuraba la *situación de peligrosidad* con **1 o más** de esos hechos u omisiones, **además** de la existencia del grave perjuicio o antecedentes del mismo tipo dentro del año.

En este sentido, parece evidente que antiguamente, a ciertas facultades exorbitantes por parte del Estado, correspondían sanciones también desproporcionadas –al menos desde un análisis actual-. Tanto las sanciones como las facultades de la Administración, han venido adaptándose en las décadas subsiguientes a nuevos parámetros de razonabilidad –y por tanto de constitucionalidad-.

Por otro lado, y seguramente para *diferenciarlo* de aquella “gama” de incumplimientos eminentemente impositivos, el legislador “agregó” en 2003 un artículo sin número a continuación del art.40 para los casos de constatare *personal no registrado*⁷.

Una vez que se cumpliera una clausura en virtud de las disposiciones del presente artículo, la existencia de un solo incumplimiento posterior dará lugar a la aplicación de la clausura prevista en el mismo.

A los fines del presente artículo, la apelación prevista en el artículo incorporado a continuación del artículo 78 se otorgará, en todos los casos, al solo efecto devolutivo, no siendo de aplicación lo establecido en el último párrafo del citado artículo en lo que hace al otorgamiento de efecto suspensivo al recurso.” (los destacados no constan en el original).

⁷ Ley 25.795: “ARTÍCULO 1°.- Modifícase la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, de la siguiente forma:

XIV. Agrégase a continuación del artículo 40, el siguiente:



III.1.- LA ÚLTIMA REFORMA (TEXTO VIGENTE).

Con la modificación de la ley 27.430, el legislador –aunque mantiene esta potestad bastante extrema-, conceptualiza de forma distinta lo que se considerará un **antecedente** del mismo tipo; no ya comparando dos conductas “detectadas”, sino que la primera (o anterior) debe contar con **resolución condenatoria** –aún no firme-. Esto, como resulta obvio, se basa en el principio general de derecho penal, de presunción de inocencia.

Tal vez, considerando la propia mecánica de los procedimientos de instrucción de sumarios e imposición de sanciones, es que la “ventana” en la cual se considera **antecedente** a una conducta similar condenada, no sea ya de 1 año –como en la anterior redacción-, sino de 2 años.

Sin embargo, actualmente –y precisamente por medio de la última reforma de 2017- el legislador siguió la idea del Proyecto de ley, en el sentido de eliminar “...la aplicación conjunta de una multa con la clausura, manteniendo solo esta última como medio represivo de conductas disvaliosas. Se introduce además, a su ámbito de aplicación, el puesto móvil de venta.” (del Mensaje de Elevación del Poder Ejecutivo, fs.24).

No obstante ello, y específicamente en lo que aquí interesa, el legislador efectuó dos modificaciones relativas al **personal no declarado**:

“ARTÍCULO 195.- Incorpórase como inciso g) del artículo 40 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el siguiente:

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

“ARTÍCULO 196.- Incorpórase a continuación del primer párrafo del artículo 40 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el siguiente:

“Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley”

"Artículo...: 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."



Es decir, posiblemente para evitar subterfugios interpretativos, se incluyó la situación de **personal no declarado dentro de los incisos del art.40**, pero sólo en los casos en que tuviera la **gravedad allí dispuesta** (más de la mitad de los empleados sin declarar, en una plantilla de al menos 10 trabajadores).

Pero además, **se mantuvo la doble pena** de multa y clausura para los casos de empleo “en negro”, siendo que la **multa fue eliminada** como parte de la sanción del art.40 **para el resto** de las conductas. Esto hace visible que, el **incumplimiento de la normativa previsional** siguió siendo para el legislador, una de las **conductas más reprochables** desde la política criminal y tributaria.

IV.- Análisis del fallo “Calle Asistiri”.

Se trata de la causa N° 47.290/2022 “Calle Asistiri, Santos y otro” resuelta por la Cámara Federal de San Martín, Sala I, el 24/10/2022⁸. Allí, se trató la apelación por parte de la AFIP de la resolución del Juzgado Federal N° 1 de San Martín, que declaró la **inconstitucionalidad del art.35 inc. f)** de la ley 11.683.

La AFIP dispuso la clausura preventiva de un taller textil, al verificar que **ninguno de los 21** empleados que allí que se encontraban **trabajando, tenía registrada** su relación de dependencia. Ello, agravado porque **el responsable de la explotación, ni siquiera** se encontraba **inscripto como empleador**.

Eso, resultó en la constatación de dos infracciones, a los incisos d) y g) del art.40 de la LPF, disponiendo la medida cautelar cuestionada el día 6/9/2022, por 3 días, considerando la gravedad de las conductas. Al mismo tiempo, se fijó audiencia al responsable para el día 8/9/2022, en la cual –bajo la asistencia de su letrado- optó por **no formular descargo**.

El Juez de primera instancia **declaró la inconstitucionalidad** de la norma en que se basaba la clausura preventiva, por tratarse de una sanción de carácter penal, cuya aplicación inmediata vulneraba la garantía del debido proceso y defensa en juicio. Por otra parte, también hizo referencia a pronunciamientos anteriores de la Cámara.

En su apelación, la Administración Tributaria sostuvo que la medida “...resultó un medio idóneo y eficaz para torcer una situación irregular...”. Adicionalmente, sugirió que la interpretación de la norma debía hacerse dentro del contexto del resto de las acciones realizadas por el Organismo, que interpuso una denuncia penal, y dio intervención al Programa Nacional de Rescate (de víctimas de trata de personas).

⁸ <https://www.cij.gov.ar/sentencias.html>



En su resolución, el Tribunal de alzada **compartió los argumentos del juzgado de primera** instancia, citando sus propios antecedentes. Puntualmente, indicó que las modificaciones de la **ley 27.430 no modificaron el criterio que la Sala** asumió en los casos “Biturón”, “Tardío Flores” y “Campagnoli”⁹ –anteriores en tiempo- (sobre esto volveré más adelante).

En aquellos casos, memoró el Tribunal, se había decidido que *“...otorgar a los funcionarios de la AFIP la potestad para clausurar unilateralmente un establecimiento comercial, sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, no se adecua al principio constitucional de la división de poderes y desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados en el Art. 18 de la Constitución Nacional. En especial, cuando la intervención que la norma asigna al magistrado fue posterior, encontrándose ya ejecutada la medida.”*

Con este argumento, e indicando lo resuelto por la Corte (333:935) *“...que confirmó la declaración de inconstitucionalidad del Art. 35, inc. f, por entender que se trata de una medida restrictiva sin intervención judicial previa.”*,¹⁰ la Cámara de Apelaciones concluyó la **invalidez de la facultad de AFIP** para disponer y trabar unilateralmente esa medida cautelar.

Finalmente, la Sala I (CFSM) también señaló que *la sanción de clausura preventiva, no puede extenderse, como lo pretende la parte, a la preservación de otros bienes jurídicos distintos de aquellos para los que normativamente fue prevista.”*. De lo indicado como argumentos del organismo fiscal, podría ser que el párrafo se refiriera a que AFIP también apoyó la medida, en que había realizado una denuncia penal y dado intervención a la agencia pertinente, por presunta **trata de personas**, aunque no parece posible afirmar que la medida haya sido utilizada para preservar intereses jurídicos distintos del control fiscal y previsional –específicamente-.

V.- La jurisprudencia de la CSJN ¿coincidente?

No parece menor mencionar, que el fallo de la CSJN a que se hace referencia en la resolución analizada, es el conocido caso “Intercorp” del 15/06/2010, en el que se cuestionaba otra norma de la ley 11.683 (art.92), referida a embargo sobre bienes, en juicios de ejecución fiscal. Es decir, aquel fallo señero que llevó a que en la última reforma tributaria integral (ley 27.430), se eliminara la facultad de trabar esa medida por parte de AFIP del procedimiento de ejecución,

⁹ Respectivamente: Causa N° 9819 rta. 09/09/2011, Causa N° 22872/2014 (11.068) rta. 29/08/2014 y Causa N° 22844/2014 (11.071) rta. 29/08/2014.

¹⁰ Los entrecomillados en esta apartado, corresponden a textuales de la resolución de la Cámara – Sala I.



no trataba sobre clausura preventiva. De cualquier forma, se colige que la Cámara lo consideró de aplicación, aunque se discutiera en el caso “Calle Asistiri” *otra medida restrictiva sin intervención judicial previa.*

Fuera de ello, podemos apelar a otro antecedente de la Corte – habitualmente mencionado por los tributaristas- donde sí se trató un caso de clausura preventiva. Me refiero al caso “Dumit, Carlos E. c/Inst. Nac. Vitivinicultura”. En aquel expediente, nuestro Máximo Tribunal resolvió el 08/11/1972 la inconstitucionalidad de una norma de la ley de vinos, que permitía al Instituto Nacional de Vitivinicultura (INV) disponer la clausura de establecimientos bajo su control.

Sin embargo, me parece relevante analizar los argumentos y alcance que tuvo aquel precedente, citado en general como sinónimo de un criterio restrictivo a estas medidas por parte de la Corte, por ejemplo por tributaristas de la talla de Bertazza¹¹ –aunque particularmente no lo veo de esa forma-.

Veamos, en “Dumit” –puntualmente- se cuestionaba que una clausura dispuesta por el organismo administrativo (INV), pudiera ser apelada ante la Justicia “al solo efecto devolutivo y en relación”¹². Esto recuerda lo mencionado más arriba, respecto del artículo que se agregó al art.44 (hoy art.40) de la ley 11.683 por ley 24.073 (Nota 6), y que pretendía lo mismo: una sanción de clausura cuya ejecución no fuera suspendida por la apelación judicial.

El *thema decidendum*, fue textualmente: “...art. 28 de la ley 14.878, e impugnó también, como inconstitucional, la norma contenida en el apart. 2º de ese artículo, por cuanto al conceder la apelación al solo efecto devolutivo permite aplicar penas sin los recaudos del art. 18 de la Carta Fundamental.” (3º Considerando).

La Corte reconoció la potestad –ya avalada anteriormente, incluso del INV- de ejercer funciones jurisdiccionales, así como que la clausura se trataba de “una medida de índole estrictamente penal”. No obstante ello, reflexionó –yo diría- sobre **los fines de la norma** cuestionada.

Así, el artículo impugnado establecía: “...a fin de que exista una inmediata ejecución de la sanción aplicable, el recurso de apelación ante el juez competente se concederá al solo efecto devolutivo y en relación”; y en ese sentido la Corte basó su decisión “no sólo atendiendo a las palabras empleadas por la norma”, “además del hecho de que la **clausura no esté prevista como un recaudo provisorio**, susceptible de ser dispuesto durante el trámite del proceso

¹¹ “Clausura ilegítima: un fallo rechazó que la AFIP pueda tomar esta medida restrictiva sin orden de juez”, por Dolores Oliveira en diálogo con Humberto Bertazza, para IPROFESIONAL del 09/03/2023. En la nota se analiza el fallo aquí comentado.

¹² Así lo disponía el apartado 2º del art.28 de la ley 14.878.



administrativo. Ella procede, por el contrario, al cabo del mismo, como **medida final y acompañando una condena**, según lo establece concretamente el art. 33 de la ley 14.878.” (8° Considerando, los destacados no se encuentran en el original).

En otras palabras, la Corte está diciendo dos cosas: que esa clausura es una sanción, pues se concreta como conclusión de un procedimiento –**no como medida precautoria**–, y que el efecto devolutivo de la apelación se explica en que la medida tuviera una *inmediata ejecución*. A mayor abundamiento, la Corte señaló que no se podía hablar de respeto al art.18 de la CN, que exige el juicio previo a la pena, “...*si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial...*” (12° Considerando).

De esto podemos extraer con claridad, que la clausura que se cuestionaba en el caso “**Dumit**”, **no era una medida cautelar**, sino de una simple pero indiscutible sanción. En eso, se emparenta con el art.40 de la ley 11.683, **pero no con el art.35 inc.f)** cuya aplicación se cuestionó en los Tribunales de San Martín.

De hecho, el Máximo intérprete constitucional **diferenció a la clausura como sanción, de otra clausura** que pudiera *adoptarse como recaudo provisorio*.

Por otro lado, y aunque mucho menos conocido, la Corte también se ha expedido sobre la misma figura aquí analizada, bastante más cerca en el tiempo. Me refiero al fallo “*Barolo, G. por El lomo y Cía*” (02/12/2008)¹³, en que la AFIP recurrió la declaración de inconstitucionalidad del referido art.35 inc. f).

En este caso, como se denegó parcialmente el recurso extraordinario, respecto de la arbitrariedad de la resolución, la Corte indicó que no se avocaría a revisar las cuestiones procesales, ni la valoración de los aspectos fácticos de la causa.

Para declarar la inconstitucionalidad de la norma *sub examine*, el tribunal recurrido había concluido que “...dejar a criterio de los funcionarios de la AFIP la aplicación inmediata de la ‘clausura preventiva’ prevista por esa norma transgrede el principio de que nadie puede ser penado sin juicio previo, vulnerando en forma palmaria el derecho de defensa en juicio consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional.”

Sin embargo, la Cámara había descalificado la actuación de los funcionarios, por cuanto “...la clausura preventiva se estableció una hora y cuarto después de haber iniciado el sumario por la presunta comisión de la infracción del art. 40 de la misma ley, sin verificar los extremos legales que habilitan su procedencia, es decir si el contribuyente registraba antecedentes de haber cometido esa falta con anterioridad, y expresado sin fundamento alguno que

¹³ Fallos (331:2656).

existía un 'grave perjuicio a las tareas de verificación y fiscalización' y que se trataba de 'una maniobra de probable continuidad'".

Si bien este párrafo ameritaría una amplia discusión o análisis detallado, al menos a mi criterio, seguidamente la Corte volvió sobre su asumida limitación para revisarlo, aunque remarcó que aquella actuación indebida de los funcionarios, implicaba que la medida resultaba indebidamente adoptada, por cuando *no se encontraban reunidos los recaudos establecidos* en el art.35 inc. f) LPF.

Esto resultó suficiente para que el Máximo Tribunal dejara sin efecto la clausura –más allá de la validez constitucional de la norma-, sosteniendo que la cuestión federal planteada, no era suficiente para habilitar su intervención, al contar la sentencia con "...fundamentos de otra naturaleza que bastan para dar adecuado sustento a la decisión final de la causa...". Así, declaró improcedente el recurso.

Dado que la Corte desestimó ingresar en los aspectos procesales y de valoración probatoria, sólo abrió el recurso por la declaración de **inconstitucionalidad**, aunque –lamentablemente- **evitó referirse a la misma**. Es decir, pareciera haber catalogado el caso como "de puro derecho", sin analizar la principal cuestión jurídica que se ponía en tela de juicio: la constitucionalidad de la norma. De contrario, concluyó que si los funcionarios no habían constatado los requisitos para trabar la medida –como había dicho la Cámara- entonces la clausura era improcedente, lo cual nadie podría discutir en su sano juicio.

El problema, es que al descartar el agravio del recurso contra una resolución arbitraria, ni las cuestiones procesales, ni las de valoración probatoria fueron revisadas por la CSJN. Y lo que es peor, **seguimos huérfanos** de saber si el **máximo intérprete de la CN**, considera al **art.35 inc. f) de la ley 11.683, reñido** con el texto constitucional.

VI.- Naturaleza de la clausura preventiva: ¿sanción o medida cautelar?

Por un lado, como lo señalé en los primeros párrafos del presente, la LPF establece una **infracción de peligro** lo suficientemente grave, como para merecer la sanción de clausura. La misma, aunque ha sido muy cuestionada en sus comienzos, con planteos como los de privar el libre comercio, no ser consecuencia de un perjuicio fiscal, y su desproporción respecto de faltas formales –entre los más importantes-, ha venido siendo convalidada en su legitimidad y constitucionalidad por parte del Corte Suprema. Incluso en el conocido precedente



“Mickey SA”¹⁴, encontró en esa infracción la protección de un bien jurídico hasta aquel momento no contemplado por los operadores de justicia: el derecho a la libre competencia o lealtad de concurrencia –por la discriminación que implicaría que unos cumplan las reglamentaciones y otros no-.

Por otro lado, la ley 11.683 reconoce –entre las facultades de la AFIP- la de disponer la clausura preventiva de un establecimiento en casos especiales. Esos casos especiales, han sido más exigentes con la reforma de 2017, en la que se requiere la constatación –no de una o más de las infracciones del art.40, como era en sus comienzos- sino de **2 o más de esas omisiones** o incumplimientos, pero **sumados a** que el infractor tenga **antecedentes de la misma conducta** dentro de los 2 años, **o exista un grave perjuicio** –con todo lo complejo que puede resultar ponderar tal cuestión-.

En el primer caso, la sanción se encuentra contemplada en el art.40 de la ley de rito fiscal, como parte del “Capítulo VI: Intereses, Ilícitos y Sanciones”. En cambio, la clausura preventiva contenida en el art.35 inc. f), se inscribe en todas las facultades de control y fiscalización que se acuerda a la Adm tributaria en el artículo 35; el cual a su vez está incluido en el “Capítulo V: Verificación y Fiscalización”.

De la infracción contemplada en el art.40, no caben dudas a esta altura de la jurisprudencia nacional, que se trata de una sanción de naturaleza penal, sin objeciones constitucionales normativas en la actualidad.

En cambio, la **clausura preventiva resulta** –al menos en el ordenamiento- **una medida cautelar**, inscripta en las facultades policiales o de control del órgano administrativo fiscal.

VII.- Otra Medida Similar...

Si bien no es tan conocida, existe una herramienta similar dentro de las facultades de la Aduana, que establece el Código Aduanero. Me refiero a la denominada *clausura provisional*, del art.989 del código en cuestión.

En este caso, cuando se verifique la infracción aduanera de tenencia injustificada de mercadería extranjera con destino comercial (arts.985 y 986 de la norma especial aduanera), la ley establece que *“la primera autoridad que interviniere dispondrá, desde ese momento, el secuestro de la mercadería en infracción y su remisión inmediata a la autoridad aduanera pertinente o su*

¹⁴ “García Pintos, José s/acción de amparo” – CSJN, 5/11/1991.



depósito en los lugares señalados por ésta, así como la clausura provisional del correspondiente local o comercio y sus anexos.”

Como puede observarse, este artículo de la ley 22.415 –originariamente decreto-ley, luego ratificado por el Congreso-, no sólo asigna la facultad policial a la Aduana, sino **que le impone al funcionario** que “prevenga” (en el sentido de tomar la primera intervención), que **disponga la clausura del comercio** –así como el secuestro de la mercadería en infracción-. En este sentido, y más allá de la discusión sobre su validez constitucional por los puntos en contacto que tiene con el art.35 inc. f) de la Ley 11.683, no caben dudas que se trata de un mecanismo de actuación dentro de las facultades policiales del organismo; es decir, a efectos de hacer cesar los efectos **constatados en flagrancia**: asegurar los productos objeto de irregularidad (sacándolos del ofrecimiento público), y detener la comercialización en el local en cuestión.

Sin embargo, el segundo apartado del artículo en trato, revela la verdadera finalidad de esta medida: “2. *La clausura provisional no se llevará a cabo siempre que el interesado en el mismo acto ofreciere bienes a embargo suficientes para cubrir el máximo de la pena prevista en el artículo 985 o en el 986, según correspondiere, en cuyo caso la autoridad interviniente lo constituirá en depositario de los bienes embargados.*”. Con esto, resulta evidente, como lo asegura Vazquez¹⁵, que el objeto de esta medida preventiva es el de **garantizar el cobro de las multas** que puedan imponerse.

Por si quedara alguna duda sobre el sentido de la medida, el art. 990 del mismo cuerpo legal, indica que la clausura provisional podrá levantarse cuando se otorgue *garantía suficiente para cubrir las eventuales multas*, o se las pague, cuando transcurra el plazo máximo de la sanción de clausura, o se desestime la denuncia o libere de responsabilidad al administrado.

En todo caso, la finalidad –no velada- de esta medida provisional, la revelan como una herramienta –en todo caso- más cuestionable que la del art.35 inc. f) LPF, que **sólo puede regir hasta que se regularice la situación** del responsable del establecimiento, o lo disponga el Juez.

En definitiva, este tipo de medidas no son tan extraordinarias en manos de la Administración, aunque sí lo es –y debe serlo- su utilización por parte de los organismos del estado. Y es que estas facultades, relativas más a un accionar policial, se ven frecuentemente en cuestiones de salubridad o seguridad, y a nadie se le ocurriría que el Estado debe “permitir” situaciones de cierta gravedad, sin actuar al respecto. Se trata de situaciones detectadas *in fraganti*, cuyos efectos se pretende hacer cesar.

¹⁵ VAZQUEZ, Juan Carlos (de Estudio Vázquez y Asoc.): “*Las infracciones aduaneras sobre tenencia injustificada de mercadería extranjera en plaza según la legislación argentina*”(www.estudiovazquezasoc.com.ar)



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria

Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

Por esta razón, no comparto la idea que se conceptualice a las clausuras preventivas como una sanción, y mucho menos –como se afirma en algunos fallos-, en cuanto a que *no caben dudas sobre que es una sanción*. Sí, me resulta más opinable, que se plantee y sostenga, que ese tipo de herramientas no pueden ser utilizadas en el ámbito fiscal.

Sin embargo, esto nos lleva a otra –u otras- discusión/es. Podemos coincidir en que la salubridad y seguridad pública son bienes de indiscutible valía para la sociedad, ahora ¿cuánto menos lo es que el Estado pueda cumplir con sus fines, a través del proceso dinámico de ingreso-gasto público? o ¿si incumplimientos fiscales que impiden el correcto control tributario y desequilibran una sana y leal competencia de mercado, no resultan lo suficientemente relevantes como para **justificar que esas conductas contra la ley, sean detenidas** por los organismos competentes?

Y en todo caso, traigo aquí también los casos en que las situaciones que se verifican se relacionan con el **trabajo clandestino, y/o hasta esclavo**. Que una cierta cantidad de trabajadores –fijada por el legislador- se encuentre laborando al margen de la ley, no sólo impacta en la falta de cumplimiento por parte de su empleador de las obligaciones previsionales, sino también la **ausencia de toda cobertura de salud, accidente o eventualidad** para con el eslabón más débil de la relación laboral.

Fuera de dejar abierta esa discusión, entiendo que no corresponde –como se hace en alguno de los fallos analizados- vincular a la clausura preventiva con la *facultad de verificar el cumplimiento* fiscal (aunque se inscriba en ese Capítulo de la ley). En mi parecer, esa medida se relaciona con el **poder de policía de hacer cesar un situación ilícita**, la cual fue pensada como algo precautorio, en casos de presentarse –además de las conductas infraccionales-, un grave perjuicio o antecedentes del mismo comportamiento, lo que estaría mostrando que la medida está enderezada exclusivamente a impedir que se siga cometiendo la ilegalidad constatada en casos graves, o de conducta displicente con el respeto normativo.

No tengo dudas que estamos ante una **medida cautelar**, dado que la clausura preventiva debe levantarse –aún antes que lo disponga el juez- en el momento en que se constata la regularización de las infracciones comprobadas. Lo contrario, es decir sostener que la clausura preventiva es una sanción, y por tanto repugnante a la Constitución, por la posibilidad de ser impuesta sin un control judicial suficiente, implicaría que **toda clausura precautoria es inconstitucional**, negándose la actuación pública en el ámbito del poder de policía.

Sin embargo, otra es la discusión, si esa medida puede ser empleada para impedir que se sigan cometiendo las infracciones fiscales que el legislador entendió relevantes como para autorizar esa figura, en los graves casos

establecidos, o las clausuras preventivas deben quedar reservadas a la protección de otros bienes jurídicos que se puedan considerar más importantes.

Por último, y en el caso en que se sostuviera –como lo ha hecho la CF Córdoba¹⁶– que ese tipo de medidas cautelares no pueden ser aplicadas en el ámbito fiscal, ni aún en los casos establecidos por la norma, cabría preguntarse si el organismo fiscal se debiera limitar a constatar la irregularidad y seguir los procedimientos reglados, sin detener la situación o actuación ilegal por parte del contribuyente u obligado.

VIII.- Necesidad de pronunciamiento por parte del Máximo Tribunal.

Llegado a este punto, y con el resultado del caso “Barolo” que tratara la Corte, parece bastante evidente la necesidad de su abordaje por parte del más alto intérprete constitucional.

No discutimos que para que la medida sea dispuesta se deben cumplir todos los requisitos que impone la ley, inclusive el de la ponderación razonable y justificada del *grave perjuicio*, sino mucho más allá, **si esta herramienta de policía preventiva puede serle asignada al órgano fiscal**, con base en un *razonable equilibrio entre medio y fin perseguido*.

Parece bastante obvio que una respuesta negativa, transformará a la denominada *clausura preventiva*, en una sanción de clausura dispuesta sin proceso por la Administración, y sólo revisable una vez comenzada su ejecución.

Del lado contrario, se entiende que el legislador aplicó un razonable criterio para proteger bienes jurídicos que consideró significativos, y que ello conlleva la potestad para que la Administración fiscal pueda –en determinados casos graves–, utilizar un mecanismo precautorio, a fin de impedir la prosecución del estado irregular.

Como se observa, a mi juicio, esto trasciende lo establecido por la CSJN en “Intercorp” –aunque se lo cite como antecedente de inconstitucionalidad de la norma aquí estudiada–. Ello, pues en aquel precedente, la Corte sostuvo que no podían serle asignadas a un organismo administrativo, funciones reservadas a los jueces. Y, claro está, el tipo de medidas precautorias como la clausura preventiva, tienen base en el poder de policía, mas no en el de jurisdicción o de sanción del Estado.

¹⁶ “Grupo DACTES SA. s/medidas precautorias” – Causa FCB 25063/2015 – CAFCBA-B, 12/05/2016.

IX.- Conclusiones.

A lo largo del presente, hemos analizado la clausura preventiva contenida en la Ley de Procedimiento Fiscal (11.683 – art.35 inc. f), los casos que autorizan su utilización, así como la evolución de la figura, que también fuera impactada por la mega-modificación tributaria de la ley 27.430. Así, vimos que el legislador incrementó los requisitos legales para su utilización por parte del organismo fiscal.

Seguidamente analizamos un fallo –que de alguna forma impulsó el presente- en el que se declaró la inconstitucionalidad de esa norma, por parte de una de las Salas de la CFSA, junto con algunos comentarios sobre los fundamentos utilizados para tal decisión.

Revisamos la jurisprudencia de la Corte Suprema, dado que uno de los argumentos de la decisión anteriormente mencionada, seguiría un antecedente del Máximo Tribunal, aunque vimos que no era estrictamente de esa forma. Y también que la Corte evitó entrar al fondo de la cuestión en otro caso llegado a su jurisdicción.

Por fin, intentamos bucear sobre la concepción ontológica de la figura analizada, contraponiendo lo que el legislador ha establecido como medida precautoria, frente a lo que el Tribunal que declarara su inconstitucionalidad, afirma es una verdadera sanción –sin revisión judicial suficiente-, en este caso. En este sentido, pareciera que **lo medular de la discusión** pasa por definir, **si el control fiscal y lo incólume del proceso ingreso-gasto** públicos, tiene una **relevancia suficiente como para autorizar medidas preventivas**, como para los casos en que se encuentra amenazada la salubridad o seguridad públicas.

Analizamos una medida de similar alcance relativa a un tema bastante cercano en su aspecto didáctico y jurídico, como lo es el derecho aduanero: la clausura provisional, para los casos de la infracción de tenencia injustificada de mercadería importada con fines de comercialización. Ello, a fin de observarla en su posible correlato con la del art.35 inc. f) LPF.

Con todo ello, hemos concluido en la necesidad que el supremo intérprete constitucional arroje luz sobre esta cuestión, que parece dividir las aguas; máxime cuando algunas jurisdicciones han ordenado a la Administración Fiscal que se abstenga de utilizar la figura en cuestión, en función del criterio de su “repugnancia” constitucional.



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria

Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

Abogamos porque sean estas líneas, las que lleven a decidir sobre la disputa (ley vs. inconstitucionalidad de la misma), en el corto plazo.