

Los procedimientos y procesos tributarios provinciales para aplicar la sanción de clausura¹

Juan Manuel Álvarez Echagüe²

I. Introducción. II. El *ius puniendi* provincial y la sanción de cierres de negocios. III. La sanción de clausura el Código Fiscal de la Prov. de Buenos Aires. IV. El Código Fiscal de Córdoba. V. El Código Fiscal de La Pampa. VI. El Código Fiscal de la Provincia de Mendoza. VII. El Código Fiscal de San Luis.

I. Introducción.

Por tercer año consecutivo la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador y la de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora organizan su ya casi tradicional Seminario Internacional de Tributación, en el que se abordan temáticas relacionadas con el derecho tributario local en sus diferentes facetas, y en esta oportunidad se ha decidido que el tema central sea el de los procedimientos y procesos tributarios provinciales y municipales, y los especiales ante la Comisiones Arbitral y Federal

Atento ello, he decidido abocarme a describir y analizar los procedimientos tributarios provinciales para la aplicación de la sanción de clausura, para lo cual he considerado necesario, antes de entrar de lleno al abordaje del procedimiento, tratar brevemente las conductas típicas. Dada las restricciones de espacio, voy a ocuparme de sólo cinco de las leyes tributarias provinciales que contienen a la clausura como sanción ante los incumplimientos a los deberes tributarios (formales y sustanciales), aunque hay once provincias que incluyen al cierre de negocios como pena en sus Códigos Fiscales.³

Metodológicamente, luego de estas breves palabras introductorias, y antes de adentrarme de lleno al objeto central de este trabajo, he considerado oportuno realizar algunas consideraciones, también breves, sobre el derecho punitivo de los estados provinciales y la posibilidad que tienen de sancionar con la clausura de los negocios. Posteriormente analizaré de la forma más detallada posible la parte

¹ Este trabajo encuentra fundamento en el Capítulo IV del libro de mi autoría “**La clausura en materia tributaria**”, Editorial Ad-Hoc, febrero 2.002.

² Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2.000 (Rubro Artículo). Profesor Titular de la materia “Política Económica y Tributaria” en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor Adjunto Interino de la Facultad de Derecho de la UBA. Profesor de posgrado en diversas Universidades del país. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de numerosos artículos sobre la materia tributaria y de un libro. Socio del Estudio **ÁLVAREZ ECHAGÜE & ASOC**.

Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido a la siguiente dirección de correo electrónico: abogados@infovia.com.ar

pertinente de los códigos tributarios de Buenos Aires, Córdoba, La Pampa, Mendoza y, por último, el de San Luis, sin realizar conclusiones, ya que las mismas son vertidas al analizar el conjunto de normas de cada estado provincial.

II. El *ius puniendi* provincial y la sanción de cierres de negocios.

La sanción de clausura no es una pena solamente utilizada por la ley 11.683, sino que también se encuentra incluida como una de las manifestaciones sancionatorias del *ius puniendi* provincial, lo cual podría sonar un tanto contradictorio si se tiene en cuenta que el dictado del Código Penal, según lo establecido por el artículo 75 inc. 12 de la Carta Magna, ha quedado en manos del Poder Legislativo Nacional, conjuntamente con los códigos civiles, comercial, de minería y del trabajo y seguridad social.⁴ Seguramente tal posible confusión sea la resultante de la discusión que principalmente en la doctrina ha generado la cuestión de las diferencias existentes entre delitos y contravenciones, sobre la cual ya me expidiera en el primer Capítulo de este trabajo, apartado 1.2 y siguientes.

Tal como señala el Profesor José Osvaldo Casás, *“En el derecho judicial resultante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, intérprete final del Estatuto Fundamental, tal diferenciación ha permitido precisar el reparto de las competencias federales y provinciales (arts. 75 inc. 12, 121 y 126 texto oficial ley 24.430), asignándose a la Nación la facultad para tipificar delitos –exclusiva en este caso- y contravenciones –en principio en forma concurrente con lo estados locales- y reconociendo a las provincias solo la facultad para legislar en materia de contravenciones y faltas”*.⁵ Acto seguido, y tal cual es su sana costumbre, avala su postura con abundante cita de jurisprudencia.

En el mismo sentido se expresa el Dr. Félix A. Lamas: *“La potestad tributaria incluye, como es obvio, el poder de policía respectivo; este, a su vez, implica, entre otras cosas, el poder de fiscalización y el poder punitivo contravencional. Es decir, paralelamente a la potestad de instituir tributos, el Estado provincial puede instituir contravenciones o infracciones fiscales, sancionadas con penas proporcionadas (multas, arrestos, clausuras, decomiso de mercaderías en infracción, etc.)”*.⁶

En definitiva: es claro que las Provincias se encuentran dotadas de facultades sancionadoras, aunque limitadas al establecimiento de penas por

³ No se analizarán en este trabajo los códigos tributarios de las siguientes provincias: Jujuy, Tucumán, Tierra del Fuego, Santa Cruz, La Rioja y Catamarca, los que sí he analizado en forma pormenorizada en el Capítulo IV de mi libro “La clausura en materia tributaria” citado en nota 1.

⁴ Cfr. José O. Casás, *“Criminalización de los Ilícitos Tributarios contra las Haciendas Locales en la República Argentina”*, Criterios Tributarios 125/126, pág. 73.

⁵ Idem nota anterior, pág. 74.

⁶ *“La aplicación del régimen penal tributario por las provincias”*, Impuestos XLIX-A-855, en especial, pág. 857.

infracciones o contravenciones, lo cual incluye por supuesto el aplicar sanciones por incumplimientos a los deberes tributarios. Ha quedado en manos del Poder Legislativo Nacional la potestad de tipificar y sancionar los delitos.

Tales facultades punitivas pueden ser ejercidas por lo estados provinciales sea ante incumplimientos materiales o formales, motivo por el cual la sanción de clausura aparece como perfectamente aplicable por los Códigos Fiscales de las Provincias, sin perjuicio de lo cual debo señalar que no todas las legislaciones tributarias provinciales cuentan con es figura represiva.

En los apartados siguientes se abordará el estudio de las legislaciones provinciales más relevantes que incluyen dentro de su normativa tributaria a la clausura como una sanción ante el incumplimiento de deberes formales, sin perjuicio de que sólo el Código Fiscal (CF) de Tucumán la incluya como pena ante incumplimientos materiales.⁷

III. La sanción de clausura en el Código Fiscal de la Prov. de Buenos Aires.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires regula en su artículo 63 las conductas que serán objeto de la sanción del cierre de negocios,⁸ la que podrá ser impuesta sin perjuicio de las restantes sanciones (multa) que establece el código, lo cual podrá ser objeto de impugnación por quien sufra la mencionada acumulación por violación del principio de *ne bis in idem*, pues a diferencia de lo que sucede

⁷ El art. 76 del Código Tributario sostiene puede aplicarse clausura de uno (1) a diez (10) días, a: "Los contribuyentes inscriptos que se hallaren morosos en el pago de dos o más posiciones vencidas de uno o más períodos fiscales" (inciso 3°).

⁸ "Sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones previstas en este Código, se clausurarán de tres (3) a diez (10) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios que incurren en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

1) No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicio en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.

2) Se hallen o hubieran hallado en posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior

3) No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, reúnan los requisitos de oportunidad, orden o respaldo conforme a los requerimientos que en la materia exija la Autoridad de Aplicación.

4) Haber recurrido a entes o personas jurídicas manifiestamente improcedentes respecto de la actividad específicamente desarrollada, adoptadas para evadir gravámenes. En tales casos la Autoridad de Aplicación deberá, obligatoriamente, poner en conocimiento de la Dirección Provincial de Personas Jurídicas tal circunstancia en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días.

5) No mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieren utilizado o no facilitar a la Dirección Provincial de Rentas copia de los mismos cuando les sean requeridos.

6) No exhibir dentro de los cinco (5) días de solicitados por la Autoridad de Aplicación los comprobantes de pago que le sean requeridos.

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

actualmente con la Ley de Procedimiento Tributario 11.683,T no se trata de una pena principal y otra accesoria, sino de dos penas independientes que se imponen en forma conjunta, tal como sucedía en la anterior redacción de la ley tributaria nacional.

En el artículo 64⁹ del CF se establece que el procedimiento sancionador administrativo se iniciará con un acta de comprobación de idénticas características a la de la ley 11.683, pudiendo el imputado presentar su descargo dentro del plazo de diez (10) días de notificado, lo cual se hará, de ser posible, en el mismo acto en que se labra el acta.

Presentado el descargo, la norma asigna un plazo máximo de veinte (20) días para que el Juez Administrativo se pronuncie, debiendo notificar la resolución al sujeto, quien en su caso podrá oponer recurso de apelación dentro de los cinco (5) días de notificado, tal como establece el artículo 66,¹⁰ el que, asimismo, determina que son competentes para entender en el mismo los Juzgados de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional en turno.

El recurso debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa con patrocinio letrado, y el mismo se otorgará con efecto devolutivo, salvo cuando la parte alegara que la concesión sin suspensión le puede causar un gravamen irreparable, caso en el que el Juez podrá otorgarle efecto suspensivo. El judicante debe realizar una audiencia con el sancionado administrativamente y resolver dentro de los veinte (20) días,¹¹ siendo esta decisión judicial inapelable.

⁹ “Los hechos u omisiones que den lugar a la clausura de un establecimiento, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, a su prueba, a su encuadramiento legal, y se hará conocer a los interesados el derecho de presentar descargo, el que podrá efectuarse con patrocinio letrado, dentro de los diez (10) días.

El acta deberá ser labrada en el mismo acto en que se detecten los hechos u omisiones del artículo 63 y será suscripta por dos de los funcionarios intervinientes en el proceso fiscalizadorio del cumplimiento de las obligaciones por los contribuyentes. En ese mismo acto se notificará en forma personal al titular o responsable del establecimiento o en su defecto a quien se encuentre a cargo, o en caso de no resultar posible tal notificación, deberá procederse conforme al artículo 123 inciso b) del presente Código. La Autoridad de Aplicación se pronunciará, evaluando el descargo presentado, en un plazo no mayor a los veinte (20) días de labrada el acta, estableciendo si corresponde la clausura y en su caso los alcances de las mismas, poniendo en conocimiento del interesado que podrá interponer recurso de apelación en los términos del artículo 66”.

¹⁰ “La sanción de clausura podrá ser recurrida por recurso de apelación, otorgado con efecto devolutivo ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional en turno. El recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, con patrocinio letrado, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de los tres (3) días de deducida la apelación deberán elevarse el recurso y las piezas pertinentes de las actuaciones que determine el apelante y la Dirección Provincial de Renta al Juez competente, quien, previa audiencia del apelante, sin perjuicio de recabar otros antecedentes que creyere indispensables, deberá dictar resolución dentro del término de veinte (20) días contados en su caso a partir de que se hayan practicado o adjuntado las diligencias o antecedentes indispensables requeridos por el mismo. A petición de parte interesada y cuando pudiera causarse un gravamen irreparable, el Juez podrá otorgar al recurso efecto suspensivo. La decisión del Juez es inapelable.

¹¹ Este plazo comienza a correr luego de finalizada la audiencia con el interesado o bien, cuando hayan sido finiquitadas las medidas de prueba que hubiera estimado pertinentes, la que fuere posterior.

El artículo 67 establece que quien emitió la resolución de clausura determinará los alcances y días en que debe cumplirse,¹² siendo la misma Dirección General de Rentas quien la hará efectiva a través de los funcionarios que designe.

Por su parte, encontramos también en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires una especie de clausura automática o preventiva,¹³ similar a la establecida a nivel nacional por la ley 24.073,¹⁴ la que se aplica cuando no se encontrare inscripto aquel contribuyente o responsable que tuviere la obligación de hacerlo o bien cuando por dos veces no se emitan facturas o comprobantes o se emitieren no fueran las habitualmente utilizadas por el contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones al impuesto a los Ingresos Brutos. La misma podrá ser impuesta por un plazo de tres (3) a diez (10) días y se ordenará en el mismo acta de comprobación¹⁵. La viabilidad de esta clausura dependerá de que el contribuyente suscriba el acta en forma voluntaria, pues de lo contrario no podrá ser efectivizada.

El art. 69¹⁶ establece que durante la clausura cesará toda actividad comercial en el establecimiento salvo contadas excepciones y que no podrá suspenderse el pago de salarios o aportes previsionales.

¹² *“La Autoridad de Aplicación que dictó la resolución que ordena la clausura, dispondrá los días en que deberá cumplirse. La Dirección Provincial de Rentas por medio de los funcionarios que designe, autorizados a tal fin, procederá a hacerla efectiva, adaptando los recaudos y seguridades del caso y atendiendo a que la medida sea concurrente con el efectivo funcionamiento del establecimiento. Podrá realizar asimismo comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observen en la misma”.*

¹³ *En el artículo 68 se establece que: “En los casos en que: a) No se inscriba como contribuyente o responsable aquel que tuviera obligación de hacerlo; o b) no se emita factura o documento equivalente de las ventas, locaciones o prestaciones de servicios por dos (2) veces o de emitirse no fueran las habitualmente utilizadas por el contribuyente o responsable para el cumplimiento de sus obligaciones respecto del impuesto sobre los ingresos Brutos y siempre que en cada caso el Acta de comprobación respectiva este asimismo suscripta en forma voluntaria por el adquirente, locatario o prestatario debidamente identificado; el funcionario interviniente procederá, en este mismo acto, a la clausura del o de los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios en los 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 configuran la omisión de las conductas mencionadas precedentemente, y podrán agregarse los datos, constancias o comprobantes que correspondan. El acta que ordene la clausura hará plena fe mientras no se pruebe su falsedad y deberá estar suscripta por los funcionarios que la Dirección Provincial de Rentas designe y a los que se les haya delegado facultades a tal fin. Las disposiciones de la presente norma se aplicarán, en el caso del segundo supuesto contemplado en este artículo, aún cuando por la primera de las omisiones se hubiera sancionado con la clausura a que se refiere el artículo 63 de este Código o estuviese en trámite el procedimiento respectivo. Una vez que se cumpliera una clausura en virtud de las disposiciones del presente, la existencia de un solo incumplimiento posterior en el caso del supuesto b) dentro del período fiscal o el siguiente, dará lugar a la aplicación de la clausura preventiva. A los fines de este artículo la apelación prevista en el artículo 66 se otorgará en todos los casos al solo efecto devolutivo”.*

¹⁴ He tratado en extenso este tema de la clausura automática en mi trabajo “La clausura en materia tributaria” cit., Capítulo III, Primera Parte, apartado 1.1.3.

¹⁵ El CF señala expresamente que las actas así labradas hacen plena fe mientras no se pruebe su falsedad, lo cual contradice la postura que adoptara en el apartado 3.6.1, amén de que esta norma no puede desvirtuar lo establecido por el Código Civil por ser una normativa de rango inferior.

¹⁶ Establece ese artículo que: *“Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad de los establecimientos, salvo la que fuese para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. Esta medida no interrumpe el cumplimiento de las obligaciones fiscales y/o contractuales, que se produjeren durante el período de clausura.*

No podrá suspenderse el pago de salarios y obligaciones previsionales, esto sin perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo”.

Finalmente el artículo 70 se refiere al quebrantamiento de la clausura, estableciendo que quien llevare a cabo una actitud de ese tipo quedará sometido a las normas del Código Penal y demás leyes vigentes.¹⁷

IV. El Código Fiscal de Córdoba.

Tipifica las conductas pasibles de ser sancionadas con clausura el artículo 59 bis del CF de Córdoba, el que determina lo siguiente:

“Sin perjuicio de la aplicación de las multas previstas en el artículo 59, la Dirección podrá disponer la clausura por tres (3) a diez (10) días de los establecimientos, aunque estuvieren en lugares distintos, en los siguientes casos:

a) *Cuando se hubiere comprobado la falta de inscripción ante la Dirección de contribuyentes y responsables, en los casos y términos que establezca la reglamentación.*

b) *Cuando se omita presentar las declaraciones juradas establecidas en este Código.*

c) *En caso que se omita la emisión de facturas o comprobantes equivalentes, o que ellas no reúnan los requisitos que establezca la Dirección.*

d) *Cuando no se acredite con la factura de compra o documento equivalente, o correspondiente, expedido en legal forma, la posesión en el establecimiento de materias primas, mercaderías o bienes de cambio.*

e) *Cuando ante requerimientos efectuados por la Dirección de Rentas se verificara incumplimiento reiterado del contribuyente o responsable a suministrar en tiempo y forma la información solicitada por la autoridad administrativa”.*

A diferencia de lo que sucede con el CF de la Provincia de Buenos Aires y con la ley 11.683, esta normativa incluye como conducta infractora de los deberes formales sancionable con el cierre del establecimiento la falta de presentación de declaraciones juradas, pero no sanciona conductas relacionadas con la falta de registros o el llevarlos en forma defectuosa.

Determina asimismo que el incumplimiento reiterado en suministrar en tiempo y forma las informaciones requeridas, motivará la sanción de clausura del establecimiento. Surgen claramente las dificultades que plantea una norma como esta, pues el término “reiterados” es absolutamente indeterminado, y no otorga certeza al contribuyente o responsable, así como puede ser interpretado de diferentes formas por quien deba resolver, pues para algunos bastarán dos incumplimientos para entender

¹⁷ Señala la norma que: *“Quien quebrantare una clausura impuesta o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieren sido utilizados para hacerla efectiva o para llevarla a conocimiento del público, quedará sometido a las normas del Código Penal y leyes vigentes en la materia. La Autoridad de Aplicación procederá a instruir el correspondiente sumario, una vez concluido será elevado de inmediato al Juez correspondiente. Además de la sanción penal que le pudiere corresponder, se le aplicará una nueva clausura por el doble de tiempo de la impuesta oportunamente”.*

que se ha producido una reiteración de la conducta, mientras que para otros será necesario un número mayor. Esto determina la inaplicabilidad de la sanción de clausura en este supuesto, pues la indeterminación del término utilizado viola el principio de tipicidad que rige en el derecho penal y, por ende, el de legalidad (del cual se desprende el anterior), tornándose inconstitucional la norma mencionada.

La clausura puede ser impuesta de tres (3) a diez (10) días, y el procedimiento sancionador se inicia con un acta de comprobación, tal como determina el art. 59 ter¹⁸, en la cual debe notificarse al imputado de su posibilidad de ejercer su derecho de defensa (munido de todas las pruebas que considere oportunas) en una audiencia que se fijará dentro de un plazo mínimo de cinco (5) días y uno máximo de diez (10). La audiencia puede ser reemplazada, a opción del contribuyente o responsable, por un escrito que se presentará antes del inicio de la misma, siendo esta última opción la que habitualmente es utilizada para realizar el descargo.

El juez administrativo debe dictar sentencia dentro de los diez (10) días de presentado el descargo, conforme establece el art. 59 quarter¹⁹, mientras que seguidamente otra norma reproduce lo señalado por el art. 43 LPT²⁰ estableciendo el cese total de actividades ante la imposición de la sanción.

En tanto, el Código Fiscal cordobés establece en un capítulo aparte los recursos oponibles ante los diferentes niveles de decisiones. Así, el art. 119 bis señala que la apelación de lo decidido por ante los jueces de la Justicia de Faltas de Córdoba, debe ser llevado a cabo dentro de los cinco (5) días de notificado, y el recurso interpuesto por escrito ante la DGR.

¹⁸ Establece que: "La clausura prevista en el artículo anterior deberá ser precedida de un acta de comprobación en la cual los agentes de la Dirección dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos, a su prueba y a su encuadramiento legal. La misma acta contendrá una citación para que el contribuyente o responsable comparezcan a una audiencia para ejercer su defensa, munidos de las pruebas que hagan a su derecho, la que se fijará con un plazo inferior a (5) cinco días ni superior a 10 (diez) días.

El acta de comprobación y citación deberá ser firmada por los agentes intervinientes y notificada en el mismo acto, entregándose copia a la persona que deba notificarse, o en su defecto, a cualquier persona del establecimiento o administración. Si se negaren a firmar o a recibirla, se dejará en el lugar donde se lleva a cabo la actuación, certificándose tal circunstancia en el original que se incorpore al sumario.

El imputado podrá presentar un escrito antes de la audiencia, pero en tal caso no tendrá derecho a ser oído verbalmente. Si éste no asistiere a la audiencia o no presentare previamente un escrito, se dejará constancia de ello y se procederá al dictado de la resolución respectiva, con los elementos obrantes en autos. Si compareciera con posterioridad, se proseguirán las actuaciones en el estado en que se encuentran en ese momento".

¹⁹ El que dice: "La audiencia o la presentación del escrito deberá realizarse ante juez administrativo, quien deberá dictar resolución en un plazo no mayor de 3 (tres) días, que podrá extenderse a 10 (diez) días por decisión fundada. La resolución que ordene la clausura dispondrá sus alcances y el número de días en que deba cumplirse.

Firme la resolución, la Dirección procederá a hacerla efectiva, adoptando los recaudos y seguridades del caso. Podrá realizar asimismo comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observaren en la misma.

²⁰ Artículo 59º quint: "Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese necesaria para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones tributarias o previsionales, sin perjuicio del derecho del empleador a disponer de su personal en las formas que autoricen las normas laborales".

V. El Código Fiscal de La Pampa.

La Provincia de La Pampa no se ha quedado atrás en esta cuestión de regular la sanción de clausura, ya que la misma se encuentra prevista en su Código Fiscal,²¹ aunque como se verá, presenta algunas particularidades distintivas.

En el artículo 11²², inciso 3°, se realiza una primera descripción de la clausura al señalar cuales son las facultades de la Administración Tributaria Provincial, entre las cuales se encuentra la de clausurar los establecimientos cuando ello fuere estrictamente necesario para asegurar el resultado de una inspección, figura que se semeja a la de la clausura preventiva.²³

Agrega la norma una posibilidad, cual es la de clausurar lugares o cosas, pudiendo interpretarse que, de ser factible, podría clausurarse cierta parte de un negocio y no su totalidad, si ello fuera herramienta suficiente como para que la inspección pueda llevarse a cabo en debida forma; o bien, prohibir el acceso o la utilización de ciertos elementos que los inspectores consideren necesarios para los mencionados objetivos.

El artículo 58²⁴ establece que esta clausura será determinada por el Inspector al mando del procedimiento fiscalizador, debiendo labrarse un acta en la

²¹ Conforme t.o. 1999.

²² *“Para el cumplimiento de sus funciones la Dirección tiene las siguientes facultades:*

1) *Solicitar la colaboración de los entes públicos autárquicos o no y de los funcionarios y empleados de la Administración Pública nacional, provincial o municipal;*

2) *Exigir de los contribuyentes o responsables la emisión, registración y preservación de instrumentos y comprobantes de los actos u operaciones que puedan constituir o constituyan o se refieran a hechos imponibles consignados en las declaraciones juradas, su exhibición y la de los libros y sistemas de registración correspondientes;*

3) *Disponer inspecciones en todos los lugares donde se realicen actos o ejerzan actividades que originen hechos imponibles o se encuentren bienes que constituyan materia imponible, con facultad para revisar o incautar libros, documentos y bienes del contribuyente, responsables o terceros; de ser imprescindible para asegurar el resultado de una inspección, **podrá disponer la clausura de lugares o cosas;***

4) *Citar a comparecer a las oficinas de la Dirección a contribuyentes, responsables o terceros; requerirles informes o comunicaciones escritas o verbales, dentro del plazo que se les fije;*

5) *Requerir el auxilio de la fuerza pública o recabar orden de allanamiento por parte de la autoridad judicial competente, para efectuar inspecciones de libros, documentos, locales o bienes del contribuyente, responsables o terceros cuando sea necesario.*

Los funcionarios de la Dirección labrarán actas con motivo y en ocasión de las actuaciones que se originen en el ejercicio de las facultades mencionadas, las que podrán ser firmadas por los interesados o por cualquier otra persona hábil que, ante negativa de aquellos a hacerlo, sea requerida para prestar testimonio de las actuaciones cumplidas y servirán de prueba en el procedimiento ante la Dirección. Cuando las constancias escritas obtenidas contengan manifestaciones verbales de los responsables, deberán ser firmadas por los interesados”.

²³ Si bien esta figura tiene una función claramente preventiva, intentando resguardar posibles perjuicios que eventualmente se ocasionarían a una inspección administrativa de no procederse al cierre, pero que no tiene como objeto el sancionar al sujeto (tal como sostienen los Dres. Gutman en su ob. cit., pág. 111), desde mi punto de vista merece objeciones de tipo constitucional, pues aparece como claramente atentatorio de los principios de razonabilidad e igualdad la aplicación de la clausura para asegurar el resultado de una inspección, lo cual además aparece absolutamente desproporcionado con el objeto perseguido, ya que seguramente deben existir otros mecanismos mucho menos gravosos que tiendan a asegurar el resultado de las actividades inspectoras, como por ejemplo la incautación de libros, documentación varia, elementos electrónicos y soportes magnéticos, etc.

²⁴ Señala esa norma que: *“La clausura a que se refiere el artículo 11 inciso 3) será dispuesta por el jefe de la comisión encargada de una inspección, y hecha efectiva únicamente cuando sea necesario para*

cual se dejará expresa constancia de los motivos que han determinado que se tomara esa decisión, así como cualquier manifestación que quisiera verter el contribuyente o responsable. Vale aclarar que no cualquier motivo será suficiente como para que se lleve a cabo esta clausura preventiva, sino que el que se alegue tendrá que estar estricta y razonablemente relacionado con el supuesto éxito de la inspección, pues de lo contrario, la clausura dispuesta será nula en forma absoluta, pudiendo reclamar el damnificado los daños y perjuicios que le hubiere ocasionado la medida.

En tanto, el artículo 51²⁵ establece que sin perjuicio de las multas que puedan ser objeto de aplicación, se podrá clausurar por un plazo de tres (3) a diez (10) días los establecimientos por haberse violado o incumplido los deberes formales que establece el art. 31²⁶ en sus incisos 1) (obligación de inscribirse) o 4) (emitir y/o conservar facturas) o bien, por haber incurrido en un caso de defraudación fiscal.

Señala el artículo 51 anteriormente mencionado que en caso de que exista reincidencia el plazo por el que puede clausurarse se extiende a treinta (30) días.

La redacción de esta norma plantea ciertos interrogantes, pues de la misma pareciera surgir la imprescriptibilidad de la reincidencia,²⁷ contaría lo establecido en el art. 50 del Código Penal, es decir, la prescriptibilidad de la reincidencia, a partir del cual se entiende que el plazo durante el cual podría generarse la reincidencia es de cinco (5) años, ya que ese es el tiempo mínimo que señala el

asegurar su resultado, dejándose constancia en el acta de los motivos que la determinan y de las manifestaciones del responsable”.

²⁵ Señala la norma que: *“Sin perjuicio de la aplicación de las multas respectivas la Dirección podrá disponer la clausura por tres (3) hasta diez (10) días de los establecimientos donde se hubiese comprobado el incumplimiento de los deberes formales establecidos en el artículo 31, incisos 1) y 4), o incurrido en defraudación fiscal. Dichos plazos podrán extenderse hasta un máximo de treinta (30) días en caso de reincidencia”.*

²⁶ *“Los contribuyentes y demás responsables están obligados a cumplir los deberes que se establezcan, con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos y tasas. Sin perjuicio de lo que se disponga de manera especial, los contribuyentes y responsables están obligados a:*

1) Inscribirse en tiempo y forma ante la Dirección, cuando corresponda. Facúltase a la Dirección a unificar el número de inscripción de los contribuyentes con la Clave Única de Identificación Tributaria extendida por la Dirección General Impositiva;

2) Presentar las declaraciones juradas de los hechos imposables atribuibles a ellos;

3) Comunicar a la Dirección dentro de los treinta (30) días de verificado, cualquier cambio en su situación que pueda dar origen a nuevos hechos imposables, o modificar o extinguir los existentes;

4) Emitir, registrar y conservar facturas o comprobantes que se refieran a hechos imposables o sirvan como prueba de los datos consignados en las declaraciones juradas, en la forma y condiciones que establezca la Dirección General y a presentarlos y exhibirlos a su requerimiento;

5) Contestar cualquier pedido de la Dirección de informes y aclaraciones con respecto a sus declaraciones juradas o en general a las operaciones que puedan constituir hechos imposables;

6) Facilitar con todos los medios a su alcance, las tareas de verificación, fiscalización y determinación impositiva;

7) Consignar en la documentación que se encuentren obligados a emitir, el número de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el número de Agente de Recaudación en caso de corresponder y todo otro requisito que con carácter general o especial disponga la Dirección.

Las instituciones bancarias no podrán conceder créditos ni renovaciones de los mismos a los contribuyentes o responsables mientras no acrediten su inscripción ante la Dirección General y pago del último período fiscal por los impuestos que correspondieran, en la forma que se establezca reglamentariamente”.

citado artículo del código de fondo. En definitiva, si un sujeto cometiera la misma infracción dentro de los cinco (5) años desde el cumplimiento de la sanción de clausura impuesta, podría aplicarse el criterio de reincidencia y extenderse el cierre por un plazo de hasta treinta (30) días.

Para que el Director General²⁸ de la Administración Tributaria Provincial pueda aplicar la sanción de clausura, conforme establece el artículo 59²⁹ del Código Fiscal, primero debe labrarse un acta en la que consten los hechos u omisiones detectados por los inspectores, la cual deberá, obviamente, ser notificada al contribuyente o responsable, quien cuenta con un plazo de cinco (5) días para alegar y ofrecer prueba instrumental³⁰. Evacuada la vista o vencido el término para efectuar el descargo, el juez administrativo cuenta con un plazo de cinco (5) días para dictar resolución.

El inciso 4) del artículo 59 establece que contra la resolución que imponga la sanción de cierre sólo será oponible el recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo de Apelación, el cual debe interponerse dentro de los cinco (5) días de notificada la clausura o bien, cuando hubiere vencido el plazo para dictar sentencia.

Según establece el artículo 85,³¹ no pueden invocarse ante el Tribunal Administrativo nuevas pruebas, salvo las que se refieran a documentos que no

²⁷ Sobre la problemática la reincidencia en la sanción de clausura puede verse el apartado 3.3.5 de la Segunda Parte del Capítulo III del libro "La clausura en materia tributaria" cit.

²⁸ O el funcionario autorizado en quien delegue el Director esa facultad.

²⁹ Textualmente señala que: "La sanción de clausura que sea procedente por incumplimiento de los deberes a que se refieren los incisos 1) y 4) del artículo 31 será aplicada por el Director General o por el funcionario en quien se delegue esa facultad, previa realización de los trámites que a continuación se indican:

1) Habiéndose constatado alguno de los hechos, actos u omisiones punibles se procederá a labrar acta por funcionario competente, la que se notificará a los contribuyentes y/o responsables según corresponda;
2) El contribuyente y/o responsable dispondrá de un plazo improrrogable de cinco (5) días para alegar las razones de hecho y derecho que estime aplicables. En la misma oportunidad deberá acompañar la prueba instrumental que obrare en su poder o indicar dónde se encuentra y en qué consiste, no admitiéndose otro tipo de prueba;

3) Vencido el término establecido en el inciso anterior el Director General o el funcionario en quien se delegue tal facultad dictará resolución en término improrrogable de cinco (5) días contados desde aquella fecha;

4) Contra la resolución que dispone la clausura sólo procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo de Apelación. El recurso de apelación deberá ser deducido por escrito fundado, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución que se impugna o de vencido el plazo para resolver establecido en el inciso 3)".

³⁰ La norma limita el ejercicio del derecho de defensa del imputado, pues sólo permite que éste se valga de prueba instrumental que tenga en su poder u obre en manos de un tercero, de quien puede solicitarla. Esta limitación contraría el derecho a defensa en juicio y la consecuente amplitud probatoria, ya que tratándose de una sanción penal como es la clausura, debiera estar permitida la posibilidad de utilizar toda la prueba que fuera conducente para fundar y esclarecer su posición. En virtud de ello es que este segmento de la norma deviene inconstitucional, lo cual deberá ser alegado por el contribuyente a fin de que se le permita el ejercicio amplio de su derecho a ofrecer prueba y, en el caso de que se emitiera resolución habiéndole denegado tal derecho, la misma podrá ser objetada por nula por el sujeto.

³¹ "En el recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo de Apelación los recurrentes no podrán presentar nuevas pruebas, salvo aquellas que se refieran a hechos posteriores o documentos que no pudieron presentarse ante la Dirección. Asimismo, podrán reiterar las pruebas no admitidas por la Dirección o aquellas que debiendo ser sustanciadas por ésta, no se hubieran cumplimentado debidamente. Si las pruebas ofrecidas consistieran en inspecciones o verificaciones administrativas que

podieron acompañarse anteriormente o pruebas que tengan relación con hechos posteriores, aunque podrán reiterarse las pruebas ofrecidas y no admitidas o no sustanciadas por la Dirección General. Por su parte, el artículo 90 establece que para resolver el Tribunal cuenta con un plazo de noventa (90) días, prorrogable por treinta (30) más.

Haciéndome eco de lo sostenido por los Dres. Raúl y Marcos Gutman,³² considero que esta resolución, conforme establece el artículo 89³³ del Código Fiscal, será apelable ante el Superior Tribunal de Justicia Provincial, pues tiene treinta (30) días el sancionado para interponer la demanda contencioso administrativa. Es que debe forzarse esta interpretación ya que nada prevé expresamente el Código Fiscal de La Pampa sobre la recurribilidad de lo decidido por el Tribunal Administrativo, por lo cual, y siendo necesaria la existencia de la posibilidad de revisar judicialmente las decisiones administrativas, creo debe considerarse habilitada esta vía para cuestionar una resolución administrativa que imponga una sanción de clausura.

Para los casos de que se aplique la sanción de clausura por defraudación, señala el artículo 60 que: *“La sanción de clausura prevista para los casos a que se refiere el artículo 49 se aplicará en la misma oportunidad en que se resuelva el sumario respectivo”*. Es decir, en la misma resolución en que se da por finalizado el sumario, de corresponder, se debe determinar el cierre del negocio.

Conforme el art. 61,³⁴ la clausura se debe ejecutar colocándose sellos y carteles, para lo cual podrá requerirse el auxilio de la fuerza pública. También determina que la clausura implica el cese total de las actividades salvo las imprescindibles para la conservación de bienes o continuidad de procesos productivos que no puedan suspenderse, aunque la aplicación de la sanción no podrá afectar los derechos del trabajador.

VI. El Código Fiscal de la Provincia de Mendoza.

no se hubieran efectuado o que el recurrente impugnara fundadamente a juicio del Tribunal, tendrá derecho a sustituirlos con pruebas periciales o de otro orden que propondrá en su escrito de apelación”.

³² “Las clausura impositivas”, Aplicación Tributaria, 1997, pág. 111, donde señalan que: *“Contra la resolución de este Tribunal, el contribuyente, dentro de los 30 días de notificada la resolución definitiva, podría interponer la demanda contencioso administrativa ante el Superior Tribunal de Justicia. Sin embargo, aquí la norma omite mencionar a la sanción de clausura”*.

³³ *“Contra las decisiones definitivas del Tribunal Administrativo de Apelación dictadas en materia de su competencia o cuando el Tribunal no las hubiera dictado en el plazo establecido en el artículo 86 de este Código, el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contencioso administrativa ante el Superior Tribunal de Justicia, sólo después de efectuado el pago de las obligaciones fiscales y sus accesorias con excepción de las multas, pudiendo exigirse el afianzamiento de su importe. La demanda del contribuyente o responsable, o del Fiscal de Estado en su caso, deberá interponerse dentro de los treinta (30) días de notificada la resolución definitiva”*.

³⁴ *“La resolución que dispone la clausura se ejecutará colocándose sellos oficiales y carteles, pudiendo requerirse el auxilio de la fuerza pública que será concedido sin trámite previo. Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad de los establecimientos, salvo la que fuese imprescindible para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. Dicha medida no afectará los derechos del trabajador”*.

Señala el artículo 313 del CF³⁵ los casos en que puede aplicarse la clausura, los cuales pueden resumirse en los siguientes:

- a) No encontrarse inscripto como contribuyente a los Ingresos Brutos o en el sistema de fiscalización permanente y no se regularizare la situación dentro de un plazo de quince (15) días luego de labrada el acta.
- b) No emitir facturas o comprobantes.
- c) No conservar los duplicados de las facturas o comprobantes mientras el tributo no esté prescripto.
- d) Existir diferencias sustanciales entre el duplicado de la factura y los originales o triplicados en poder de la Administración.
- e) Poseer o haber poseído bienes sin respaldo documental.
- f) No llevar registraciones bajo las normas de la Dirección.
- g) No mantener en buenas condiciones los soportes magnéticos o no aportar copia de la mismos a la Dirección.

Por su parte, el artículo 314³⁶ establece que el plazo por el cual puede efectivizarse la clausura va de los dos (2) y hasta los cinco (5) días. Para el caso de

³⁵ "Los contribuyentes y/o responsables serán pasibles de las sanciones dispuestas en el artículo 314 de éste código, cuando incurran en alguno de los hechos u omisiones que se enuncian: A) No estar inscripto como contribuyente en el impuesto sobre los ingresos brutos, cuando estuviere obligado a hacerlo, salvo que no hubieran transcurrido treinta (30) días corridos desde el inicio de la actividad. En todos los casos el contribuyente deberá inscribirse dentro de los diez (10) días corridos siguientes a la fecha del acta de constatación aludida en el artículo 316 inciso 1. B) No emitir factura o comprobante de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la forma, condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Rentas. C) No conservar mientras el tributo no esté prescripto los duplicados o constancias de emisión de los comprobantes aludidos en el inciso b) o las cintas testigos correspondientes a máquinas registradoras mediante las cuales se hayan emitidos "TICKETS" como comprobantes de las operaciones realizadas. D) Existir manifiesta discordancia entre el original y/o triplicado de control tributario de la factura o documento equivalente y el duplicado existente en poder del contribuyente o detectarse doble facturación o cualquier maniobra administrativa contable que implique evasión. E) No estar inscripto en el sistema de fiscalización permanente ante la Dirección General de Rentas, cuando teniendo dicha obligación y habiéndose detectado su omisión, no se efectúe la inscripción y cumplimiento a las disposiciones correspondientes en el término de quince (15) días corridos siguientes a la fecha del acta de constatación aludida en el artículo 316 inciso 1. F) Poseer o haber poseído bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no se aporten facturas o documentos equivalentes, o no conservar los comprobantes correspondientes a los gastos o insumos necesarios para el desarrollo de la actividad, en la forma, condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Rentas. G) No llevar anotaciones o registraciones de las adquisiciones de bienes o servicios y de las ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma, condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Rentas. H) No mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de los actos no prescriptos o no facilitar a la dirección General de Rentas copia de los mismos cuando le sean requeridos. " Se entenderá por establecimiento: la casa matriz, toda sucursal, agencia, depósito, oficina, planta u otra forma de asentamiento permanente o no, físicamente separado o independiente de casa matriz cualquiera sea la actividad en ellos desarrollada." Quedan excluidos de la sanción de clausura los contribuyentes y/o responsables que hayan devengado o devenguen por el desarrollo de las actividades objeto del impuesto sobre los ingresos brutos, ingresos por hasta la suma de pesos doce mil (\$ 12.000) anuales, o hasta pesos un mil (\$1.000) mensuales. Este beneficio regirá para los contribuyentes y/ o responsables que cumplimenten las condiciones siguientes: lo soliciten por escrito y acrediten tener regularizado el pago de los tributos provinciales que les sean aplicables, correspondientes al ejercicio corriente".

³⁶ "Cuando se verifique cualquiera de las infracciones formales descritas en el artículo anterior se aplicará la sanción de la clausura del establecimiento industrial, comercial, agropecuario o de servicios, por el lapso 2 (dos) a 5 (cinco) días corridos. En la segunda oportunidad y siempre que la primera sanción se encuentre firme, se aplicará la clausura por un plazo de 5 (cinco) a 10 (diez) días corridos y multa pecuniaria de pesos un mil (\$ 1.000). Si no hubiese quedado firme el acto que impuso la clausura en la primera oportunidad, se procederá de la misma forma que en el párrafo precedente en las sucesivas

que el sujeto fuere reincidente la sanción será de cinco (5) a diez (10) días,³⁷ aunque para las sucesivas reincidencias si bien el plazo de cierre del negocio no puede superar los diez (10) días la multa asciende a pesos dos mil (\$2.000).

Luego, en el artículo 315, se establece que la sanción por violación de la clausura consistirá en un cierre por el doble de tiempo con más una multa de hasta dos mil doscientos pesos (\$2.200).³⁸

El artículo 316³⁹ establece que el inspector que, habiendo constatado el despliegue de alguna de las conductas típicas, procederá a labrar el acta correspondiente, en las mismas condiciones establecidas por la ley 11.683.

Goza el imputado de un improrrogable plazo de cinco (5) días para ejercer su derecho de defensa y debe en el mismo acto ofrecer la prueba instrumental de que intente valerse, la cual según establece la norma es la única aceptada, lo que aparece como contrario al derecho al libre ofrecimiento y producción de prueba que emana del derecho constitucional a la defensa en juicio,⁴⁰ en virtud de lo cual ello considero que la limitación establecida en el artículo 316 deviene inaplicable.

oportunidades, siempre y cuando existiera clausura firme, se aplicarán simultáneamente ambas sanciones no pudiendo exceder el plazo de 10 (diez) días corridos en la clausura y pesos dos mil (\$2.000) por la multa. En caso que no hubiese ninguna sanción de clausura firme se deberá proceder de acuerdo al procedimiento contemplado en el primer párrafo de la presente norma”.

³⁷ Consideración que requiere, necesariamente como señala la norma, que la primera de las sanciones se encuentre firme.

³⁸ Señala el art. 315 que: “La reapertura de un establecimiento con violación de una clausura impuesta por la Dirección General de Rentas y la destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por la misma, como la realización de cualquier otra operación destinada a eludir la existencia del sello o cerradura, será penado con nueva clausura por el doble del tiempo de aquella con mas una multa de hasta pesos dos mil doscientos (\$2.200). Salvo prueba en contrario, en los casos mencionados precedentemente, se presume la responsabilidad de los sujetos pasivos a que se refieren los artículos 21º y 22º de éste código”.

³⁹ “La sanción de la clausura será aplicada por el Director General de Rentas o por el funcionario en quien delegue esa facultad, previo cumplimiento de los trámites que a continuación se indican: 1) habiéndose constatado algunos de los hechos u omisiones definidos por los incisos del artículo 313 se procederá a labrar acta por funcionario competente, en la que se dejara constancia de todas las circunstancias relativas y a su encuadre legal, y se agregara la prueba de cargo. El acta deberá ser suscripta por los funcionarios actuantes y notificada a los contribuyentes y/o responsables en el domicilio del establecimiento. 2) El contribuyente y/o responsable dispondrá de un plazo improrrogable de cinco (5) días hábiles para alegar las razones de hecho y derecho que estime aplicables. En la misma oportunidad deberá acompañar la prueba instrumental que obrare en su poder o indicar donde se encuentra o en que consiste, no admitiéndose otro tipo de prueba. 3) Vencido el termino establecido en el inciso anterior, el Director General de Rentas o el funcionario en quien se delegue tal facultad, dictara resolución en término improrrogable de cinco (5) días contados desde aquella fecha. 4) La resolución que dispone la clausura se notificara en el domicilio fiscal correspondiente y se ejecutará colocándose sellos oficiales y carteles en acceso al establecimiento, pudiendo requerirse el auxilio de la fuerza pública, la que será concedida sin trámite previo. 5) Contra la resolución que dispone la clausura del establecimiento, solo procederá el recurso de apelación ante el tribunal administrativo fiscal y únicamente cuando el interesado hubiere presentado descargos en el plazo señalado en el inciso 2). El recurso de apelación deberá ser deducido por escrito fundado dentro de los cinco (5) días hábiles de notificada la resolución que se impugna y presentado ante el tribunal administrativo fiscal. En caso que el recurrente alegue fundadamente la existencia de un vicio grave en el acto o en el procedimiento, cuando en la ejecución de la clausura se le cause un daño de difícil o imposible reparación, el tribunal previo a merituar las razones invocadas, puede disponer la suspensión del acto mediante resolución fundada, dentro de los cinco (5) días de interpuesto el recurso. 6) Durante el periodo de clausura cesará totalmente la actividad de los establecimientos, salvo la que fuese imprescindible para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. Dicha medida no afectara los derechos del trabajador”.

⁴⁰ Ver sobre el tema mi libro “La clausura en materia tributaria” cit., Capítulo II, apartado 1.3, pág. 63.

Continúa ese mismo artículo sosteniendo que realizado el descargo el juez administrativo tiene cinco (5) días para resolver, debiendo notificarse la sentencia en el domicilio fiscal del imputado.⁴¹ En el inciso 5) se sostiene que la resolución sólo puede ser apelada por ante el Tribunal Fiscal, aunque para que ello sea procedente debe haber el sancionado realizado su descargo, pues de lo contrario la apelación le será denegada. Nuevamente una disposición de este Código Fiscal aparece como atentatoria de los principios constitucionales que rigen el proceso penal, ya que la posibilidad de recurrir ante el superior no puede estar condicionada al hecho de haber ejercido su derecho a defensa en la primera oportunidad, por lo cual aún cuando el contribuyente o responsable no se hubiere presentado a ejercer su descargo podrá, sin lugar a dudas, apelar la resolución ante quien corresponda.

La resolución emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo puede ser apelada ante la Corte Suprema de la Provincia de Mendoza, tal como establece el art. 92 del CF.

Finalmente se establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo provincial publicite por los medios pertinentes las sanciones aplicadas a los contribuyentes o responsables.⁴²

VII. El Código Fiscal de San Luis.

La legislación tributaria de la Provincia de San Luis también contiene a la clausura como una de sus sanciones en el art. 52 bis⁴³, la cual puede ser aplicada

⁴¹ Aunque no lo señala la norma expresamente, deberá notificarse en el domicilio especialmente constituido por el imputado si existiere constancia de ello en autos, conforme se señalara en el apartado 3.6.2.

⁴² Establece el artículo 318 que: *“El poder ejecutivo podrá a través del organismo recaudador, ordenar por resolución la publicación de las sanciones que halla aplicado, así como la nómina de los responsables de los impuestos, tasas y contribuciones no ingresadas oportunamente”.*

⁴³ Artículo 52 bis: *“Sin perjuicio de la aplicación de las multas previstas en el Art. 52º, la Dirección Provincial de Ingresos Públicos podrá disponer la clausura por un tiempo de uno (1) a tres (3) días, de los establecimientos en los cuales se incurra en los siguientes hechos u omisiones:*

1- *Cuando se hubiere comprobado la falta de inscripción ante la Dirección Provincial de Ingresos Públicos por parte del contribuyente.*

2- *En caso que el contribuyente omita la emisión de las facturas o comprobantes equivalentes de una o más de sus ventas, locaciones, o prestaciones de servicios, o las que se emiten carezcan de los requisitos que establezca la Dirección o bien cuando no se conserven los duplicados o constancias de emisión.*

3- *Cuando no se acredite, con la factura de compra o documento equivalente expedido en legal forma, la posesión o el haber poseído materias primas, mercaderías o bienes de cambio o bienes de uso.*

4- *Cuando exista manifiesta discordancia entre el original la factura o documento equivalente y las copias existentes en poder del contribuyente o responsable.*

5- *Cuando no se lleven anotaciones o registraciones de las adquisiciones de bienes o servicios, o de las ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas no reúnan los requisitos de oportunidad, orden y respaldo documental que la Dirección Provincial de Ingresos Públicos exija.*

6- *Haber adoptado la forma de entes o personas jurídicas manifiestamente improcedentes, respecto de la actividad desarrollada, para dificultar la fiscalización tributaria.*

7- *Cuando habiéndoseles efectuado dos (2) pedidos de informes y/o requerimientos en el mismo período fiscal por parte de la Dirección Provincial de Ingresos Públicos- y por el mismo tributo objeto del requerimiento o pedido- para que suministre información y/o documentación propia o de terceros, o que presente declaraciones juradas, no lo hiciera dentro del plazo establecido o lo hiciera de manera incompleta.*

por un plazo de uno (1) a tres (3) días conjuntamente con la sanción de multa, lo cual como ya he señalado reiteradamente se presenta como una conjunción de sanciones que atenta contra el principio constitucional que prohíbe la doble persecución penal.

La clausura es impuesta cuando se configura alguno de los siguientes supuestos:

1. Por no estar inscripto como contribuyente.
2. Cuando no emita facturas o comprobantes, o cuando los emita en forma defectuosa.
3. El poseer o haber poseído mercadería sin el debido soporte documental.
4. Cuando existan diferencias formales manifiestas entre las copias de las facturas que obran en manos del contribuyente y el original.
5. Cuando no se lleven registraciones o cuando se las realice en forma defectuosa.
6. Haber adoptado formas manifiestamente improcedentes a los efectos de dificultar la verificación de la Administración.
7. Cuando no cumpliera con los deberes de información propios o sobre terceros luego de haber sido intimado dos (2) veces.
8. No facilitar copias de los soportes magnéticos al Fisco o no mantenerlos en condiciones de operatividad por dos(2) años luego de finalizado el ejercicio fiscal en que se hubieren utilizado.

8- *No mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado, o no facilitar a la Dirección Provincial de Ingresos Públicos copia de los mismos cuando les sean requeridos.*

En caso de reincidencia, el plazo de la clausura a imponer se duplicará en forma automática, tomándose como base el de la aplicada en la última oportunidad.

La clausura deberá ser precedida de un acta de comprobación en la cual los agentes de la Dirección Provincial de Ingresos Públicos dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos, a su prueba y a su encuadramiento legal. La misma acta contendrá una citación para que el contribuyente o responsable comparezca a una audiencia a ejercer su defensa, munidos de las pruebas que hagan a su derecho, pudiendo asistir con patrocinio letrado. La mencionada audiencia se deberá fijar dentro de un plazo de cinco (5) días. Si se negaran a firmar o a notificarse, se dejará copia en el lugar donde se lleva a cabo la actuación, certificándose tal circunstancia en el original que se incorpore al sumario.

El imputado deberá presentar un escrito antes de la audiencia acompañando con el mismo las pruebas que hagan a su derecho, pero en tal caso no tendrá derecho a ser oído verbalmente. Si éste no asistiere a la audiencia o no presentare previamente el escrito, se dejará constancia de ello y se procederá al dictado de la resolución respectiva, con los elementos obrantes en autos. Si compareciera con posterioridad, se proseguirán las actuaciones en el estado que se encuentren en ese momento.

La audiencia o presentación del escrito, deberá realizarse ante la Dirección Provincial de Ingresos Públicos, quien deberá dictar resolución en un plazo no mayor de cinco (5) días. La resolución que ordene la clausura dispondrá sus alcances y el número de días que deba cumplirse. Firme la resolución, la Dirección Provincial de Ingresos Públicos procederá a hacerla efectiva, adoptando los recaudos y seguridades del caso. Podrá realizar asimismo comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observaren en la misma.

Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese necesaria para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de los salarios u obligaciones tributarias o previsionales, sin perjuicio del derecho del empleador a disponer de su personal en las formas que autoricen las normas laborales.

Para los reincidentes la norma prevé la aplicación de una sanción de clausura por el doble de tiempo al de la llevada a cabo con anterioridad, por lo cual entiendo que para que la pena agravada sea aplicable la primigenia sanción debe encontrarse firme.

El procedimiento de aplicación se inicia con un acta de comprobación que debe reunir todos los requisitos ya conocidos y enumerados en reiteradas oportunidades (hechos, derecho, prueba, firmas, etc.). En el caso de que se negara a firmar el contribuyente, responsable o encargado, deberá dejarse constancia de ello en el acta. Asimismo se establece que debe citarse al imputado para que en el plazo de cinco (5) días alegue su defensa (en forma escrita u oral) y ofrezca pruebas que le sirvan para acreditar su posición. Esta norma no limita la posibilidad del imputado de ofrecer prueba, pudiendo éste valerse de todos los medios de prueba que considere oportuno.

La Administración Tributaria debe dictar resolución en el plazo de cinco (5) días de efectuado el descargo. Si se procediere a aplicar la pena, debe establecerse en la sentencia sus alcances y el número de días por el que se aplicará. Una vez firme, podrá hacerla efectiva y controlar su cumplimiento.

Por su parte, el artículo 52 ter establece la posibilidad de redimir la sanción de clausura por el pago de una multa. Para ello el contribuyente deberá abonar una suma determinada en virtud de un promedio del anticipo de Ingresos Brutos, siempre que manifieste su intención de redimir la clausura por multa dentro del plazo que tiene para apelar la sentencia condenatoria; debiendo efectuar el pago sin condicionamiento alguno dentro de los quince (15) días de notificado el importe de la multa.

Señala textualmente el artículo que: *“El contribuyente o responsable que fuere sancionado con la pena de clausura del o los establecimientos donde se haya producido cualquiera de las causales tipificadas en los apartados 1) a 8) del Artículo 52bis, podrá redimir la sanción aplicada con el pago de una multa equivalente a la tercera parte del importe promedio del anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos abonados o ajustados impositivamente, durante los últimos seis (6) meses a la fecha de la constatación de la infracción que originó la sanción, por cada día de clausura impuesta y por cada establecimiento penalizado con el cese de las actividades.*

Esta facultad se deberá manifestar por escrito dentro del plazo para interponer el recurso contra la aplicación de la clausura y caducará de pleno derecho en el supuesto de no abonarse la multa –por el monto liquidado por la Dirección Provincial de Ingresos Públicos y que surgirá de procedimiento indicado en el párrafo

anterior- dentro del plazo de quince (15) días de notificado el importe de la sanción pecuniaria.

La elección del presente instituto por el contribuyente o responsable importa el reconocimiento expreso de la existencia real de la infracción constatada en el acta y la renuncia a todo tipo de reclamos relacionados con el procedimiento y con los efectos de la penalidad aplicada, así como el de reclamar la devolución del importe de la multa que se vaya a ingresar. De no pagarse la multa liquidada, se procederá a efectivizar la clausura sin más trámite atento el reconocimiento y las denuncias formuladas”.

El último párrafo transcrito es merecedor de algunos comentarios. Que el contribuyente opte por pagar la multa y evitar la clausura, nunca podrá importar reconocimiento de la infracción, sino sólo el manifestar una conveniencia, lo cual conlleva necesariamente la posibilidad de discutir en sede penal la multa impuesta o solicitar su devolución. Esta situación encuentra muchas semejanzas con lo que he señalado en otro trabajo,⁴⁴ donde abordé el instituto del art. 16 de la Ley Penal Tributaria y Previsional n° 24.769 que otorga la posibilidad de extinguir la acción penal abonando el capital adeudado con más la multa e intereses:

“Con relación a que el pago debe ser incondicionado deben precisarse sus alcances, ya que puede originar dudas y entenderse que implica que el sujeto que extinguió la acción penal no puede valerse de los instrumentos procesales con que cuenta según la Ley de Procedimientos Tributarios, es decir, recursos o juicio de repetición. En consonancia con lo sostenido por autorizada doctrina, considero que no puede negarse la posibilidad al contribuyente a que siga discutiendo en sede administrativa y/o judicial la procedencia y los alcances de la determinación de oficio o liquidación efectuada por el organismo fiscal.

Lo que la norma intenta es evitar que se realicen maniobras dilatorias tendientes a extender indefinidamente el plazo para el pago, pero ello de ninguna manera puede implicar cercenar los derechos del contribuyente de discutir, en sede administrativa o judicial, la viabilidad y alcances de la pretensión fiscal, ya que el imputado puede haber efectuado el pago no por considerar que la liquidación o determinación era ajustada a derecho, sino para liberarse de la presión que significa encontrarse sometido a un proceso penal con la eventual consecuencia de ir a prisión”.

En el caso, el contribuyente o responsable intenta evitar la sanción de clausura abonando la multa que establece el Fisco, pero, en definitiva, ninguna norma puede impedir que el sujeto pasivo continúe discutiendo en sede administrativa la

⁴⁴ *“La fuga del proceso”*, publicado el día 14 de agosto de 2000 en la página jurídica de Internet www.eldial.com.

viabilidad y alcances de la multa impuesta, aún cuando la misma otorgue algún tipo de beneficios a un imputado.

Finalmente, el art. 52 quarter⁴⁵ establece que contra la resolución que impone la clausura puede interponerse recurso de apelación ante la justicia penal ordinaria provincial, dentro de los cinco (5) días de notificado, escrito fundado que debe ser presentado ante la DGR. El recurso es concedido con efecto suspensivo.

Establece la norma que sólo podrá ofrecerse en el escrito de apelación y sustanciarse o agregarse en la etapa judicial, aquella prueba relacionada con hechos posteriores a la resolución recurrida o documentación no acompañada oportunamente debido impedimentos insalvables (por ejemplo, el no poder munirse de la misma por encontrarse en manos de terceros). Se le permite, además, ofrecer la prueba no admitida en sede administrativa o bien, aquella que admitida no fue sustanciada. Es más, la misma norma prevé la posibilidad de que el Juez sustancie la prueba que considere pertinente y disponga las demás que considere necesarias.

La resolución del Juez penal, que debe emitirla dentro de los veinte (20) días hábiles posteriores de recibida la causa, es inapelable.

⁴⁵ Señala textualmente la norma que: “Contra la resolución que establezca la clausura del o los establecimientos el contribuyente o responsable podrá interponer por escrito ante la Dirección Provincial de Ingresos Públicos y dentro del plazo de cinco (5) días, el recurso de apelación ante la justicia penal ordinaria de la Provincia de San Luis competente por el lugar donde se dispuso la penalidad. De no interponerse el recurso en tiempo y forma, la clausura quedará firme, debiendo ser desestimado sin más el que se presente en forma extemporánea. El recurso será concedido con efecto suspensivo. Conjuntamente con el recurso deberán exponerse todos los argumentos contra la resolución impugnada, como también acompañarse la prueba correspondiente que haga al derecho del recurrente, no admitiéndose fuera de esta oportunidad otros escritos con el objeto mencionado.

Si existieran pruebas ofrecidas o agregadas, admitidas y sustanciadas, sólo podrán ofrecerse o acompañarse con el recurso pruebas que se refieren a hechos posteriores a la resolución recurrida o documentos que no pudieron presentarse en la instancia administrativa por impedimento justificable.

Podrá también el recurrente reiterar la prueba ofrecida ante la Dirección Provincial de Ingresos Públicos y que no fue admitida o que habiendo sido admitida y estando su producción a cargo de la Dirección Provincial de Ingresos Públicos no hubiera sido sustanciada.

El juez en lo criminal deberá sustanciar las pruebas que considere conducentes y disponer las verificaciones que estime necesarias para establecer la real situación de hecho, y dictará la sentencia confirmando o revocando la clausura en el término de 20 días hábiles de recibida la causa. La resolución que dicte el juez es inapelable, causando ejecutoria y debiendo –en caso de confirmar la sanción- volver las actuaciones a la Dirección Provincial de Ingresos Públicos para la efectivización inmediata de la clausura”.