



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesis de Belgrano

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Carrera Abogacía

El pequeño contribuyente

N° 635

Jorge Ariel Nóbile Marqués

Tutor: Prof. Guillermo Jaime Poch

Departamento de Investigaciones
Marzo de 2014

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

ÍNDICE

Área Disciplinar , Derecho Tributario	7
Planteo del Problema	7
Hipótesis	7
Objetivo General	7
Objetivo Específico	8
Desarrollo (comienzo)	8
Obligaciones Formales	9
Más cualidades de los Deberes Formales	10
El Deber de Colaboración del Contribuyente	10
Bien Jurídico Tutelado	11
Facultades de La Administración Federal de Ingresos Públicos	12
El Principio de Insignificancia o Bagatela	13
Procedimiento para imponer la Clausura	14
Recurso de Apelación	14
El Principio de Personalidad de la Pena	15
Jurisprudencia	15
Data Fiscal	18
Documentación a Exhibir por parte del Contribuyente	19
Solución Posible	23
Bibliografía consultada	24

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mi mujer Valeria, a mis hijos Agustín, Bautista y Bianca, además de agradecerle a mi Madre, Hermanos, Tíos, Primos y a todos aquellos que me alentaron constantemente en esta cruzada que es recibirse a una edad llena de compromisos.

No quiero dejar de mencionar a mis maestros, esos que poseen un gran conocimiento pero asimismo saben trasmitirlo a nosotros, los alumnos.

El Pequeño Contribuyente

¿La Sanción de Clausura es Constitucional?

Esbozo en búsqueda de una solución posible

Área Disciplinar: Derecho Tributario

El trabajo a desarrollar transita en el Área del Derecho Tributario en su fase Administrativa y tiene como finalidad mostrar el funcionamiento de la sanción de clausura, que se encuentra normado, dentro del mecanismo de verificación y fiscalización de la ley de Procedimiento Tributario como así también en la que regula al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Planteo del Problema

El tema elegido es de utilidad para analizar la problemática de la que derivan las consecuencias económicas, jurídicas y morales que trae aparejada esta sanción como resultado, y así medir el grado de responsabilidad que tiene el contribuyente ante incumplimientos de tipo formal frente a una penalidad, que en principio, es severa.

La jurisprudencia, en forma constante, ha invertido un tiempo importante en tratar de resolver las diferentes controversias que se presentan en la aplicación de esta sanción tan cuestionada. La elaboración doctrinal de este tema está basada en el análisis y aplicación de los artículos que la regulan.

Es notoria la valoración que se hizo hasta ahora sobre toda la aplicación del articulado, como así también de la implementación de normas regulatorias, resoluciones y dictámenes que emite la Administración Federal de Ingresos Públicos, que en su aplicación conllevan a esta sanción que he elegido para evaluar y plantear que lugar ocupa dentro de ordenamiento jurídico.

Respecto de su aplicación veremos que han sido interpuestos ante la justicia numerosos planteos de inconstitucionalidad, y asimismo, la doctrina parece inclinarse en su mayoría por esta corriente.

¿Es entonces Constitucional una pena tan gravosa ante un incumplimiento de un deber formal ejercido por un Pequeño Contribuyente?

Hipótesis

Ante este planteo emprendo un camino hacia una solución posible, analizando las distintas sanciones que prevé nuestro ordenamiento jurídico en general, o más precisamente y en particular el plexo normativo tributario.

Objetivo General

La clausura como sanción, en cualquier tipo de persona, sobre todo en el Pequeño Contribuyente también llamado "Monotributista", produce efectos muy gravosos para el mismo, ya que de aplicársele se lo priva, mientras ella dure, de poder ejercer su ocupación o trabajo, lo que traerá indefectiblemente, la imposibilidad de generar ingresos necesarios para su subsistencia además de otros daños paralelos que acarrearán la exhibición de una faja adherida al frente del recinto donde el desarrolla su actividad lucrativa.

Objetivo Específico

En virtud de lo que a diario sucede con el tema que nos ocupa, vemos prudente analizar que esgrime nuestra Constitución Nacional y las leyes de rito en esta materia, como asimismo realizar un exhaustivo análisis de lo que opina la doctrina, que es abundante por cierto, y de cómo se expiden los jueces al valorar este contradictorio.

Desarrollo

Desarrollaré este tema a partir del trabajo que realiza a diario la Administración Federal de Ingresos Públicos, donde resulta muy interesante todo el procedimiento de aplicación de las leyes regulatorias fiscales. Como resultado de esto empecé a comprender e interpretar los diferentes planteos que existían ante la justicia sobre las medidas adoptadas por la Administración sobre distintas infracciones a la Ley 26.565 o a la ley 11683 t.o. en 1998 y sus modificaciones, como así también sobre la interpretación en la aplicación de decretos, resoluciones y dictámenes emanados de esta Organismo.

Asimismo, creo que a raíz de las circunstancias sociales, políticas y económicas que atraviesa el país y las perspectivas para los próximos años, los profesionales del Derecho debemos amoldarnos a la realidad, emprender nuevos horizontes dentro de las diferentes ramas que éste posee exploradas en menor medida y valorar las circunstancias que nos rodean para ampliar nuestro saber dentro de nuevos espectros poco explotados.

Por lo hasta aquí esbozado creo que el Derecho Tributario es una especialidad que siempre que sea desarrollada y aplicada con especialización e idoneidad va a traer buenos resultados jurídicos.

Vemos como alguna clase de profesionales liberales, han intentado llenar el espacio vacío que los Abogados han ido dejando en la materia y no siempre dieron la respuesta ni el resultado necesario, ante la aplicación de la ley tributaria.

En el presente trabajo desarrollaré el tema de la clausura de establecimientos a partir del análisis de la Ley que rige al Régimen Simplificado para pequeños Contribuyentes 26.565 (Monotributo) y la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Sobre ésta última, ley procesal tributaria nacional, lógicamente se estará pensando que la misma contiene dentro de sí normas de procedimiento exclusivamente, pero, en esto no es así, sino que la misma excede este ámbito de acción e incursiona en materias referidas al derecho tributario material. Esto lo podemos verificar acudiendo a la normativa de la cual se desprende con claridad que la misma abarca temas tales como: interpretación de la ley tributaria, sujetos pasivos de los deberes impositivos, modos de extinguir la obligación fiscal, también tipifica los supuestos infraccionales y sancionadores de los ilícitos tributarios, entre otros; los cuales, como surge de lo enumerado anteriormente, son cuestiones que se enmarcan en el denominado derecho tributario material o sustantivo.

Es decir, dentro de la ley que debiera legislar sobre cuestiones puramente rituales, se han utilizado normas que van más allá de ese ámbito, dentro de las cuales encontramos las que tipifican infracciones, delitos y las que imponen sanciones a los mismos.

El fin de establecer penalidades es la de amparar, y restablecer el orden que la ley propicia, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado, aún cuando de la aplicación de cierto tipo de sanciones (Ej. multa) pueda derivarse en un cúmulo de ingresos que tiene como destino las arcas estatales, "es decir que el estudio de la elección de gastos y recursos se hace en función de una orientación política determinada y variable según los objetivos perseguidos por la acción estatal" (Villegas,2001:20¹).

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria se encuentran obligados a colaborar con la Administración y a cumplir con ciertos deberes formales, los cuales, al ser desobedecidos, devienen en una infracción. Al

¹ Villegas Héctor B. (1994) "Curso de Finanzas y Derecho Financiero y tributario", Depalma.

incurrir en este incumplimiento se vulneran tres valores básicos: la normal percepción de la renta pública, el deber de solidaridad en el sostenimiento de los gastos públicos, y el derecho a la igualdad.

A su vez según la ley 26.565 considera pequeños contribuyentes a las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, los integrantes de cooperativas de trabajo, en los términos y condiciones que se indican en el Título VI, y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas. Asimismo, se consideran pequeños contribuyentes las sociedades de hecho y comerciales irregulares (Capítulo I, Sección IV, de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones), en la medida que tengan un máximo de hasta tres (3) socios. En esta ley de rito se establece, como cuestión preliminar, modificaciones sustanciales al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, las cuales encierran el propósito de dotar al mismo de un mayor grado de equidad contributiva...“procurando únicamente la inclusión de aquellos contribuyentes con baja capacidad contributiva” (Rodríguez,2010:11²), promoviendo la inserción de los sujetos alcanzados en la economía formal en condiciones de igualdad de oportunidades mediante el otorgamiento de mayores beneficios. Este régimen tiene como característica saliente, además de su simplicidad y de su carácter integrador de tributos...“los sujetos que adhieran al régimen simplificado para pequeños contribuyentes deberán ingresar, en sustitución del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado, un impuesto integrado” (Bavera, 2010:43³), y la ventaja de resultar de adhesión voluntaria para los contribuyentes alcanzados por sus parámetros, acarreado como contrapartida necesaria para quienes opten en este sentido, la carga de observar estrictamente las escasas obligaciones que del mismo emergen, tanto sea en relación a su correcta posición contributiva como respecto del ingreso a término de cada mensualidad, ello a la par del cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con ambos deberes . Es así que la doctrina esgrime... “son contribuyentes los destinatarios legales del tributo y están obligados a pagar al fisco” (García Vizcaíno, 1996:325⁴). Asimismo la inobservancia de estos extremos desnaturaliza el sentido de los beneficios otorgados por Ley.

Obligaciones Formales

En este caso en particular podemos decir que así como el contribuyente tiene obligaciones de pago dentro de la relación jurídica tributaria también existen las llamadas obligaciones formales. Dichas obligaciones podemos encasillarlas dentro de los llamados, “deberes formales”.

En ellos no podemos incluir a las obligaciones accesorias, como son los intereses, suplementos de impuestos, etc. Asimismo tampoco son materia de análisis aquí, las obligaciones penales o contravenciones tributarias ni las relaciones procesales.

La Doctrina no le ha atribuido un interés relevante a estas obligaciones formales tributarias. Esta serie de deberes que el administrado tendrá que realizar, para así de esa manera dar cumplimiento a la obligación material, cuya característica sobresaliente es negativa, es en resumen: una obligación no monetaria que proviene del plexo legal impuesta a los contribuyentes para hacer cierto el deber tributario principal o pago del tributo.

Parte de la doctrina, especialmente Dino Jarach hace una diferencia importante entre las obligaciones materiales de pago del tributo y las obligaciones formales. Ello podemos fundamentarlo en una diferencia de carácter sustancial, dejar de exigir la prestación ya que a este le deviene en una especie de derecho-deber, mientras que sobre los deberes formales la administración puede o no ejercer de acuerdo a un criterio de oportunidad, el cumplimiento de las mismas.

Esta prerrogativa de la Administración deviene de las facultades discrecionales que esta posee, en las cuales el fisco esta habilitado para elegir una solución entre otras posibilidades igualmente justas (discrecionalidad típica).

Es un criterio asumido el de la libre actuación, esta cualidad del hacer del fisco es una característica de su función discrecional. Esta implica la posibilidad de elegir soluciones distintas en merito a apreciaciones

² Rodríguez Marcelo D. (2000) “El Nuevo Monotributo”, Errepar

³ Bavera M. Josefina, (2011) “El Monotributo”, Errepar

⁴ García Vizcaíno Catalina, (1996) “Derecho Tributario”, Depalma

de conveniencia y oportunidad, y estas proceden siempre que no se vulneren los derechos garantizados por nuestra Carta Magna.

Con acierto se expresa Dino Jarach en los pronunciamientos referidos al cumplimiento de los deberes formales, y la administración actúa en forma discrecional, pudiendo recurrirse las decisiones cuando se incurra en arbitrariedad manifiesta por vía de la acción de amparo. (legitimación otorgada por nuestra Constitución Nacional)

Más cualidades de los Deberes Formales

Se desprenden de nuestro sistema legal, y del poder de imperio, del que esta facultado el Estado, que le posibilita exigirlos a través de alguno de sus funcionarios actuantes, a aquellos que se hallen sometidos a su ámbito de actuación, como así también a personas que no son contribuyentes, es decir sujetos pasivos, que deban informar o llevar libros, en su carácter de colaboradores de la Administración sin ser sujetos de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo. Con respecto a la obligación de informar podemos decir que la información tributaria es una especie dentro del genérico deber de colaboración. La doctrina alemana que adopta un criterio amplio en cuanto al deber de colaborar.

Podemos ver que han sido definidos como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que son prestaciones de carácter personal y público nacidas de la ley, que se materializan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el vemos un interés fiscal, exponente del interés colectivo general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los Administrados o Contribuyentes, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentra en disposición de colaborar con la Administración pública para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y a cuyo incumplimiento el ordenamiento jurídico le tiene reservado una sanción.

Esto deriva de las facultades, derechos y obligaciones de la autoridad, ya que a esta le corresponden obligaciones positivas o negativas además de derechos de las personas que están bajo su potestad. Ahora bien, para que el fisco pueda hacer efectivas sus funciones es imperioso que cuente con los instrumentos necesarios para lograr el cumplimiento de estas.

Nuestro sistema tributario esta fundado en el cumplimiento fiscal, esto le da al estado amplias aptitudes de contralor verificación y fiscalización, basado, principalmente, en el régimen exorbitante del Derecho Privado que caracteriza al Derecho Administrativo y que posee la Administración Publica.

Los deberes formales constituyen nuevas obligaciones impuestas por la ley en favor del fisco, son una consecuencia del principio de autoridad del estado y del principio de colaboración Administración-Administrado.

El deber de Colaboración del Contribuyente

La totalidad de los Contribuyentes tienen un deber general de colaborar con la Administración Pública, de manera que ésta pueda cumplir con las funciones de interés general que le han sido encomendadas. Dicho deber, expresado en las obligaciones de naturaleza formal impuesta a los particulares, tiene como contrapartida las correlativas facultades de la Administración para requerir su ejecución.

El contribuyente es quien debe imponerse a sí mismo el cumplimiento de los mismos.

A partir de todo lo antes explicado se pone en relieve la rígida vinculación de estos deberes con el deber constitucional de cooperar al sostenimiento del estado, que no solamente se logra con el pago del tributo sino también con el cumplimiento de obligaciones que no tienen naturaleza pecuniaria, pero que no obstante ello tienen la misma importancia.

Esto se trasluce con las rigurosas sanciones que su incumplimiento trae aparejado.

Toda obligación de colaboración, entendida en sentido amplio que incluye el de información tributaria, nace en ella un valor superior al cual debe atender el Estado en el reparto de los recursos tributarios, sobre la base de los principios de equidad y solidaridad.

Lo antes mencionado fue comprendido por los constituyentes de 1994, en oportunidad de reformarse nuestra Constitución Nacional, cuando en un párrafo del inciso 2º del artículo 75, en estricta referencia al régimen de coparticipación tributaria expresa “ La distribución entre la Nación las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuara en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando ciertos criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria, y dará y prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad en todo el territorio nacional.

Entonces, la colaboración del administrado en materia tributaria permite al estado efectuar adecuadamente la tarea recaudatoria para cumplir con su deber, también constitucional, de redistribución equitativa de la riqueza.

Vemos que en el capítulo VI de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) bajo el título “Infracciones Formales, Sanciones”, resulta nítida la intención del legislador, como la del organismo fiscal, declarada en la normativa de los artículos, que pone en evidencia que pese a la calificación de deber formal, la rigurosidad de la sanción responde a la necesidad de lograr el mayor grado de cumplimiento.

Haber establecido un parámetro mínimo y uno máximo en la multa del artículo 39, da un holgado margen dentro del cual el juez administrativo o los funcionarios llamados a tomar una decisión en sede jurisdiccional pueden utilizar cualquier elemento de apreciación para resolver cada caso particular, tales como: antecedentes y conductas fiscales, admisibilidad del error, presunciones, etc.

Bien Jurídico Tutelado

El bien jurídico es la entidad, preexistente a la actividad creadora del legislador, tutelada por la norma legal y cuya lesión o puesta en peligro es necesaria para la aparición del ilícito. Asimismo, delimitar con claridad los contornos del bien jurídico tutelado es vital, pues el mismo se convierte en la columna vertebral para la interpretación de la norma penal, dirigida en su última ratio a proteger a la sociedad.

El bien jurídico tutelado por el ordenamiento jurídico tributario es el erario fiscal, específicamente, la normal y regular recaudación tributaria; es decir, el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, pues sólo de esta manera se provee al Estado de los recursos para que pueda cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional, cuya finalidad última es la de hacer viable el desarrollo de la vida en sociedad en un clima de bienestar general.

Entiendo que el deber de contribuir no se identifica sólo con el pago del tributo, sino también con la actuación de una amplia gama de prestaciones paralelas o instrumentales respecto de la satisfacción del interés primario a la exacción. Asimismo, cuando hablamos de bienes públicos tutelados por el derecho, tan digno de tutela es el ingreso público como el gasto público.

Al hacerse referencia al bien jurídico tutelado en la Ley de Procedimiento Tributario, sabido es que el bien que la ley protege, son las facultades de fiscalización y verificación del fisco para determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material o formal por parte de los contribuyentes. Pero, para que se dé una efectiva afectación del bien jurídico, la misma no puede ser potencial, sino que es necesaria la existencia de un peligro concreto proporcional a la severidad de la pena, con lo cual resultaría inaceptable aplicar una sanción en supuestos de peligro abstracto, o sea, aquellos que son punibles por su sola comisión.

Asimismo se ha facultado al juez administrativo para reducir a su mínimo legal, o bien, dejar sin efecto la sanción, cuando a su juicio la infracción no revistiere gravedad, pues de esta manera se ha intentado dotar a la normativa de real sentido sancionador, dejando exentos aquellos actos u omisiones que, si bien formalmente constituyen supuestos infraccionales, no poseen entidad suficiente como para afectar al bien jurídico protegido y, por lo tanto, para ser castigados.

Dentro de la ley tributaria encontramos dos tipos básicos de sanciones: las sanciones de tipo civil, como son los intereses por pago fuera de término de la obligación tributaria y las de tipo penal, como son las de multa o las de clausura. Las primeras, es decir las sanciones civiles, tienen como característica, devolver a la víctima al estado anterior al hecho ilícito; mientras que las de tipo penal son de tipo represivo, castigando la conducta antijurídica y tienden a prevenir otras transgresiones al orden jurídico.

Facultades de La Administración Federal de Ingresos Públicos

La ley 11683 texto ordenado en 1998 y sus modificaciones le otorga y expresa, que la Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplias prerrogativas para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, a través 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 ejercicio de esa función la Administración Federal tendrá los siguientes derechos:

- a) El de citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos tenga conocimiento de las operaciones de aquellos, para informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas;
- b) El de exigir de los responsables la presentación o exhibición de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado;
- c) El de inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se menciona podrá efectuarse aun concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización. Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.
- d) El de requerir a través del Administrador Federal u otros funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Este auxilio deberá concertarse con celeridad, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.
- e) El de obtener por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224 siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.
- f) El de 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 art. 40 de la ley 11.683 t.o. en 1998 y sus modificaciones 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.

El principio de Insignificancia o Bagatela:

El art. 28 de la C.N. textualmente dice: *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”*.

El art. 4º reza: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta y locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional”*.

Este principio se funda en la proporcionalidad que debe regir entre el delito y la pena. En nuestra legislación supra legal, el mismo se encuentra receptado en el artículo 28 de nuestra Constitución, del cual emana el otro principio, el de la razonabilidad. A su vez, el art. 4º de esta Carta Magna establece la proporcionalidad para el sistema tributario nacional. Estas dos disposiciones deben ser interpretadas conjuntamente a los efectos de aplicarlos al derecho sancionador. Este instituto es esgrimido con habitualidad por todos aquellos contribuyentes que manifiestan sus argumentos al momento de defenderse de la acusación que le enrostra el fisco por infracciones de tipo formal.

Este principio ya se hallaba receptado en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en el cual se establecía *“...penas estricta y evidentemente necesarias...”*, y actualmente es recogido por la Declaración Universal de Derechos Humanos.

De este principio de proporcionalidad nace, que debe existir una razonable relación y proporción entre el fin buscado y el medio utilizado para alcanzarlo, lo cual se traduce en el supuesto que nos ocupa, en que debe haber una proporcionalidad entre la afectación al bien jurídico tutelado y la sanción a aplicar. De ello surge en forma por demás indiscutible la inconstitucionalidad de la norma que establecía penas de prisión por cometer infracciones formales, en virtud de la desproporción entre causa y efecto. No es posible considerar razonable el hecho de que para determinar, verificar y fiscalizar el cumplimiento de una obligación tributaria, se restrinja la libertad ambulatoria del contribuyente por parte del organismo recaudador. Como consecuencia de ello es que muchos e importantes doctrinarios han predicado la irrazonabilidad y desproporcionalidad de la clausura, motivo por el cual han indicado que la misma es inconstitucional. Tal aseveración radica en la falta de proporción entre el perjuicio económico que sufre el infractor, quien se ve privado de ejercer sus derechos de propiedad y de trabajar, con la consecuente merma de ingresos, por el mero hecho de haber cometido una infracción que ataca insignificadamente al bien jurídico tutelado. A pesar de lo expresado, y como ya he señalado ut supra, para el Máximo Tribunal la sanción de clausura *“...no se exhibe como exorbitante, teniendo en cuenta los fines perseguidos y los objetivos jurídicos y sociales tutelados”*. Para la doctrina, *“...la sanción de clausura resulta razonable en principio, pero desde la norma genérica hay que descender al caso concreto y saber si está comprometido el bien jurídico, y sólo cuando ello suceda la clausura puede aplicarse”* (Bidart Campos, 1985:193).

Volviendo al principio de bagatela específicamente, las conductas que sólo afectan de manera insignificante el bien jurídico protegido por el ordenamiento tributario, son atípicas. Es decir, *“para que pueda considerarse afectado un bien jurídico y se genere la tipicidad, la acción debe contener cierta gravedad, pues no toda afectación del bien jurídico tutelado convierte a la acción en típica”*(Zaffaroni, 1989:116⁵).

El artículo 49 de la Ley de Procedimiento Tributario en su último párrafo recepta este principio: *“En los supuestos de los artículos 38 y 39, el Juez administrativo podrá reducir a su mínimo legal o eximir de sanción, cuando a su juicio la infracción no revistiere gravedad”*.

Si bien la exención de sanciones que puede efectuar el juez administrativo en virtud del texto legal, son aquellas establecidas por los arts. 38 y 39 de la Ley de Procedimiento Tributario, considero que una interpretación razonable y sistemática permite que extendamos la aplicación del mismo a los supuestos de infracciones sancionadas con clausura. Y esta última interpretación ha sido la seguida en algunos pronunciamientos de jueces administrativos de la Administración Federal, los cuales han revocado clausuras en base al principio de bagatela. Pero ha sido la Corte Suprema en la causa “Godoy” ha receptado el principio de insignificancia para los supuestos de clausura, señalando *“...aún con una exégesis ceñida a*

⁵ Zaffaroni Eugenio Raúl, (1989) “ Manual de Derecho Penal” parte general, Buenos Aires: Ediar

los términos literales de la norma de mentas, corresponde concluir que las facultades eximitorias alcanzan a los supuestos de clausura”.

Procedimiento para imponer la Clausura:

El art. 41 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que, una vez que los funcionarios de la Administración Federal perciben el incumplimiento del algún deber formal que pueda dar lugar a la aplicación de la sanción de clausura, los mismos deben proceder a labrar el acta de comprobación.

En el mencionado instrumento deberán consignarse los siguientes datos:

- del establecimiento donde se cometió la presunta infracción.
- la descripción de la acción u omisión que originaría la infracción.
- la norma que se ha infringido.
- la mención expresa del valor de la operación.
- el nombre del sujeto que atendió a los funcionarios, que debe ser el dueño o, al menos, un encargado del establecimiento.

- toda circunstancia de hecho relativa a la prueba o a su encuadramiento legal y,
- de ser factible, deben agregarse las constancias acreditativas de la infracción (por ej., una factura emitida con defectos formales).

Una vez volcados esos datos, en el mismo instrumento debe notificarse al responsable de su derecho a concurrir a una audiencia de descargo con un defensor técnico (abogado o profesional de ciencias económicas), la cual será fijada para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) hábiles Administrativos. A la misma, el contribuyente puede concurrir munido de todos aquellos medios de prueba que considere conveniente. El descargo, a elección del sumariado puede ser realizado en forma oral o escrita.

El acta debe ser suscripta por los funcionarios que han intervenido y por aquella persona que los ha atendido en el establecimiento, aunque ésta última puede no hacerlo. En el caso que, en el momento de labrarse el acta no esté presente el titular o su representante legal, se le notificará la misma en el domicilio fiscal denunciado ante la Administración Federal. Al momento de la audiencia, en caso de que el contribuyente, o persona debidamente autorizada concurra, se le tomará descargo verbal o escrito, labrándose un acta de comparecencia en la que se dejará constancia de lo manifestado.

Finalizada la audiencia, el juez administrativo se pronunciará una vez terminada la misma o, en su defecto, en un plazo no mayor a los dos (2) días, pues de no respetar dicho tiempo, aquél pierde su competencia para dictar el acto administrativo.

Recurso de Apelación:

Para definirlos decimos que “los recursos son remedios que se utilizan contra las sentencias o resoluciones que el recurrente aspira modificar” (Gómez, 2010:440⁶). El artículo 77 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que las sanciones de multa y clausura, así como la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción en el registro, cuando sea procedente, podrán ser recurridas dentro del plazo de cinco (5) días por ante los funcionarios superiores de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo que no exceda de diez (10) días. La resolución de estos últimos causa ejecutoria, pudiendo ser puesta en práctica inmediatamente.

Si el contribuyente no se encuentra conforme con la resolución dictada por los funcionarios superiores de la Administración Federal, puede apelar ante la justicia ordinaria dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución según reza el artículo 78 de la misma ley. El recurso será concedido al sólo efecto

⁶ Gómez Teresa (2010), “Procedimiento Tributario”, La Ley.

devolutivo, es decir, sin que se suspenda la medida. En caso de que el contribuyente quisiera apelar la sentencia del Juez, el recurso también será concedido con efecto devolutivo. Por esto es que " hasta tanto la sentencia del juez natural competente no se pronuncie, el imputado debe ser tratado como inocente, en atención a que nuestro orden jurídico sólo atribuye a una persona la calidad e culpable a partir del momento en el cual la sentencia de condena queda firme" (Folco, 2010:444⁷).

La disposición antes mencionada fue objeto de severas críticas, señalándose que conceder el recurso de apelación al solo efecto devolutivo contraría los principios del debido proceso legal y la defensa en juicio ante un juez imparcial e independiente, pudiendo agregarse a ello que, de cumplirse con la sanción, se estaría afectando el derecho constitucional de trabajar y ejercer industria lícita establecido en el art. 14 de la Carta Magna.

Como bien se ha señalado, "El cierre de establecimiento, por la gravedad de la sanción, ya que afecta un derecho constitucional, debería ser aplicada en vía judicial, con las debidas garantías de defensa del imputado...La experiencia ha demostrado que las administraciones tributarias han hecho un uso abusivo de esta facultad aplicando la pena por el incumplimiento de requisitos puramente formales, sin incidencia en el derecho del Fisco a la correcta percepción de los impuestos"

El Principio de Personalidad de la Pena

El principio de Personalidad de la Pena dispone que solamente aquél que hubiera obrado, a través de una acción reprochable, será pasible de las sanciones tipificadas en la ley.

Este principio se relaciona estrechamente con el de Culpabilidad, ya que sólo puede ser responsable y por ello sancionado, quien haya cometido dicha conducta ilícita con algún grado de culpa, descartándose de esta forma la opción de establecer un método sancionador fundado en la llamada Responsabilidad Objetiva".

Del principio de culpabilidad se desprende el de personalidad de la pena, es decir, que no puede castigarse a un Administrado por una infracción cometida por otro. Asimismo no puede sancionarse con una pena al autor de un hecho ilícito que no reúna ciertas condiciones que le permitan comprender la trascendencia de sus actos, como sucede con los que no son punibles.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en innumerables ocasiones la aplicación del principio de personalidad de la pena en materia de sanciones tributarias.

En el fallo "Avena Norberto", el cual si bien estaba relacionado con cuestiones aduaneras, el Máximo Tribunal sostuvo que: "Los principios de personalidad de la pena y de la responsabilidad individual que gobiernan la materia penal...autorizan a sostener que no resulta pertinente desplazar la responsabilidad penal fiscal a un sujeto distinto de aquél que intervino en la comisión del presunto ilícito...".

Es por esto que se deriva en la importancia que le ha dado la Corte Suprema Nacional a dicho principio constitucional en razón de sanciones tributarias, especialmente referido a situaciones de responsabilidad objetiva, marcando en forma categórica y constante la inconstitucionalidad de penas aplicadas en contra de los principios de culpabilidad y personalidad de la pena.

Jurisprudencia

Fallo Mickey

En cuanto a la teoría de la insignificancia o bagatela, corresponde recordar, el criterio expuesto por nuestro máximo tribunal, al señalar "*La lucha contra la evasión se refleja a través de distintas instituciones que mancomunadamente contribuyen a este objetivo ya que su control permitirá hacer efectiva la justicia*

⁷ Folco Carlos María (2010), Ley de Procedimientos Tributarios" comentada, La Ley.

que proclamamos, evitando las nocivas consecuencias que produce tanto al deber de solidaridad con el Estado, como la desleal competencia entre los mismos contribuyentes.” Sobre este particular agregó “... la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, de un amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudados que las leyes y reglamentos les imponen frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado”. Se desprende de lo citado la importancia del mantenimiento del bien jurídico tutelado por este organismo. Que la mentada intangibilidad de la recaudación fiscal, resultará adecuada, en la medida en que no se vean obstaculizadas las facultades de verificación y fiscalización otorgadas por ley a este Organismo Fiscal, ejercidas mediante el dictado por parte del Fisco como órgano especializado y más adecuado para ello, de normas de facturación y registración específicas, que faciliten su ejercicio, de manera tal que aseguren una mayor efectividad en la tarea que se le ha asignado. Que a mayor abundamiento de la reflexión expuesta, cabe volver a la cita de la mencionada jurisprudencia de la Corte “...teniendo en cuenta las reflexiones formuladas acerca de los fines perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura allí dispuesta no se exhibe como exorbitante...” (Fallo García Pinto, José c. Mickey S.A., C.S.J.N., 5 de Noviembre de 1991).

Fallo González, Rodolfo

En el caso de referencia, el juez de primera instancia declara la inconstitucional del art. 26 inc. “a” del anexo de la ley 26.565, el cual sanciona con la aplicación de clausura a los Monotributistas que no exhiban la Placa Indicativa de su condición y categoría en el correspondiente local comercial.

El juez justificó su decisión en que la pena prevista por el mencionado artículo es intrínsecamente irrazonable; en cuanto su carencia de proporcionalidad entre el fin perseguido por la sanción penal y, el hecho que configura tal infracción.

Asimismo, argumentó que, por el artículo cuestionado, se afectaba el principio constitucional de igualdad ante la ley; pues no se concibe la idea de establecer un régimen tributario especial para cierta clase de contribuyente (a quienes se los califica como pequeños) con el crear un sistema especial sancionatorio agravado a diferencia del que rige para aquellos que son medianos o grandes; pues son éstos quienes poseen mayor capacidad contributiva y, no obstante se benefician de un sistema punitivo más benévolo, al corresponderles por medio del art. 49 de la ley 11.683, un régimen de reducción y eximición de sanciones.

Por último, el juez sostuvo que esta clase de medidas conculcaban los derechos constitucionales a ejercer el comercio y trabajar.

Ante la apelación de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia de primera instancia, la cámara revoca dicho decisorio. Antes de explicar la razón de dicha lógica, los jueces de segunda instancia mencionan que, acorde a la doctrina de la Corte Suprema de la Nación, la declaración de inconstitucional de la ley constituye un recurso extremo que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparada por la Constitución Nacional. La cámara continúa manifestando que la declaración de inconstitucionalidad de una norma requiere que aquella resulte irrazonable y, dado que la sanción de clausura es una medida de índole estrictamente penal, estas mismas son incompatibles con la constitución cuando son crueles o consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone y cuando expresan una falta de correspondencia total entre el bien jurídico lesionado por el delito y la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del delincuente como consecuencia de la comisión del delito. Con estas consideraciones, la segunda instancia interpreta que los deberes formales de exhibir las constancias de Monotributo que establece el art. 25 inciso a) y b) del anexo de la ley 26.565 tienen por finalidad facilitar su tarea al organismo controlador, y su no cumplimiento conllevan un entorpecimiento de sus funciones; afectando la igualdad tributaria de

los contribuyentes pues quienes cumplen las leyes se ven perjudicados económicamente con respecto aquellos que no las cumplen.

En virtud de ello, la cámara no advierte que la sanción de clausura prevista por el art. 26 inc. "a" del anexo la ley 26.565 pueda ser descalificada desde el punto constitucional, al no resultar la sanción irrazonable o desproporcionada, en atención al bien jurídico tutelado por la normativa en cuestión. A mayor abundamiento, la segunda instancia continúa al mencionar que el fin perseguido por la normativa cuestionada no es clausurar u ocasionar un perjuicio al contribuyente sino que, los contribuyentes cumplan con sus deberes formales.

Por ende, la sanción de clausura (cuyo máximo es de cinco días) resulta adecuada y racional con relación al bien jurídico tutelado y a la entidad de la lesión o, del peligro causado. En cuanto al argumento del "a quo" en que el artículo recurrido afectaría el principio de igualdad ante la ley, al resultar el régimen sancionatorio previsto para los pequeños contribuyentes (Monotributistas) más gravoso que el previsto para los contribuyentes medianos y grandes, dado que, asimismo el plexo normativo otorga un mecanismo de eximición de penas para estos últimos. La cámara advierte que el régimen sancionatorio no resulta más gravoso atento que, en la ley 26.565 se establece una clausura de uno a cinco días y, en cambio en el régimen para grandes y medianos contribuyentes la clausura se extiende de tres a diez días más una multa. Sin perjuicio de ello, la segunda instancia piensa que el principio de garantía de la ley no exige que todos los contribuyentes se encuentren sujetos a un mismo régimen sancionatorio, sino que se encuentren sujetos al mismo régimen los contribuyentes que se encuentren en condiciones análogas y que en caso de establecer un régimen distinto para otro grupo de contribuyentes, la distinción no sea arbitraria sino que obedezca a razones objetivas. Continúa al afirmar que los regímenes sancionatorios aplicables a los contribuyentes adheridos al Monotributo no resultan arbitrarios, atento que los pequeños contribuyentes que opten por este sistema deberán ingresar mensualmente a un pago único (el cual reemplaza ganancias, impuesto al valor agregado y a las contribuciones del sistema provisional). Dicho sistema voluntario implica determinados beneficios para los contribuyentes que adhieran al mismo con relación a los que adhieran al sistema en general, al simplificarse el pago de las obligaciones impositivas y provisionales, al existir seguridad y certeza sobre la cuota a tributar y disminuyen los costos y las obligaciones formales tales como llevar registros contables.

Por todo ello, se concluye que los Monotributistas se encuentran en una situación más beneficiosa y cuentan con menos obligaciones formales, no advirtiendo que por lo establecido en el art. 26 inc. "a" del anexo de la ley 26.565 se afecte de modo alguno la garantía constitucional de igualdad ante la ley, pues no es posible desconocer que existe un motivo razonable para distinguir entre los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para pequeños Contribuyentes y aquellos que se encuentran sujetos al Régimen General, la no aplicación del art. 4 de la ley 11.683 a los Monotributistas no es irrazonable pues corresponde a un criterio objetivo que es la distinción entre los adheridos al régimen del Monotributo y los adheridos al Régimen en General; la cual se sustenta en los regímenes diferenciados a los que aquellos se encuentran sujetos.

Fallo "Finca Rosaura SH de Ferrara Norma y Stremel Beatriz Mercedes s/ apela Resol. A.F.I.P.-

"En este estadio, el fisco impuso a un comercio la sanción de multa por el valor de tres mil pesos más una clausura por cinco días, debido a que un empleado del comercio entregó un único ticket por dos operaciones de venta de alimentos a un mismo cliente. La cámara confirma pues, la decisión. Argumenta que la conducta reprochada encuadra en la sanción del art. 40 de la ley 11.683 la cual pena a quien no entrega o no emite facturas por una o más operaciones comerciales; en las formas, requisitos y condiciones que establece el fisco. Considera que el bien jurídico que se busca proteger es el control por parte del estado, del cumplimiento de la normativa vigente en la materia, aunque no exista perjuicio a la renta fiscal, por tratarse de un formalismo. En virtud de todo ello, la segunda instancia considera que existió una falta y resuelve que la sanción no luce desproporcionada, máxime si se advierte que el comercio realiza diariamente numerosas operaciones comerciales del mismo tipo no pudiendo desconocer su trámite. Sin embargo dado que el comercio no registra antecedentes de sanciones, el superior reduce el monto de la multa y la clausura al mínimo legal en virtud de la facultad que el art. 49 de la ley 11.683 les otorga a los jueces.

Data Fiscal

Es dable mencionar que la Administración Federal dispuso por resolución general, la creación y aplicación de un nuevo Formulario.

Formulario 960 N/M – Data Fiscal, Dónde deben exhibirlo los Comercios?

El formulario tiene que ubicarse en un lugar visible y destacado a una distancia máxima de 1 metro a aquel en el que se realice el pago de la operación respectiva, de manera tal que permita capturar el código respuesta rápida (QR) impreso en el mismo. Quienes posean vidriera en el local o establecimiento deberán, además, exhibir dicho formulario contra el vidrio, en un lugar visible para el público desde el exterior del local o establecimiento, pudiendo el mismo ser de una dimensión de hasta tamaño A6. Quienes posean vidriera en el local o establecimiento deberán, además, exhibir dicho formulario contra el vidrio, en un lugar visible para el público desde el exterior del local o establecimiento, pudiendo el mismo ser de una dimensión de hasta tamaño A6. Cuando se utilicen máquinas registradoras —emisoras de tique o vales— o controladores fiscales, autorizadas u homologados, respectivamente por este Organismo, se cumplirá exhibiendo UN (1) Formulario N° 960/NM – “Data Fiscal” por cada máquina o controlador fiscal instalado. Esta normativa contribuye, a los fines de detectar, si el contribuyente se encuentra al día con sus obligaciones materiales y también se podrá verificar otros datos tributarios que hacer a sus deberes formales.

Los contribuyentes y/o responsables que en el ejercicio de su actividad con consumidores finales, se encuentran obligados a emitir facturas o documentos equivalentes, deberán exhibir el Formulario N° 960/NM - “Data Fiscal”, en sus locales de venta, locación o prestación de servicios, incluyendo lugares descubiertos, salas de espera, oficinas o áreas de recepción y demás ámbitos similares.

¿Qué información contiene el Formulario 960/NM – Data Fiscal?

Posee un link de ingreso a una Página Web que le exhibirá el resultado –en tiempo real– de controles sistémicos, que a título enunciativo se citan a continuación:

- ▶ Si posee CUIT activa

- ▶ Que actividades realiza

- ▶ Si su domicilio fiscal esta correcto

- ▶ Su condición frente al IVA o al Monotributo

- ▶ Si están todas sus DD.JJ de IVA presentadas, de corresponder

- ▶ Su condición frente al Impuesto a las Ganancias

- ▶ Si están todas sus DD.JJ de Ganancias presentadas, de corresponder

- ▶ Si adeuda algún pago de Monotributo

- ▶ Si presentó la DD.JJ informativa del Monotributo

Documentación a Exhibir por parte del Contribuyente

Formulario de Impresión de Constancia de Monotributo

Página 1 de 1

[Volver](#) [Imprimir pantalla](#)

AFIP
ADMINISTRACION FEDERAL
DE INGRESOS PUBLICOS

CONSTANCIA DE OPCION
Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes

CUIT: 20-21613795-8
PASCUAL FERNANDO JAVIER
JUNIN 1650
VILLA MAIPU
1650-BUENOS AIRES
Fecha inicio Monotributo : 01-11-2000

CATEGORIA
D

Vigencia de la presente constancia: 31-08-2007 a 27-02-2008
Hora 11:30:54 Verificador 207248332933

AFIP AFIP AFIP AFIP AFIP AFIP AFIP AFIP AFIP AFIP

Los datos contenidos en la presente constancia deberán ser validados por el receptor de la misma, en la página institucional de esta Administración Federal (<http://www.afip.gov.ar>)

DATA FISCAL



27 - 14064106 - 0

**SZENEJKO SONIA
MONOTRIBUTO CATEGORIA D
LOCACIONES DE SERVICIO
SANTA FE AV. 4970 DEPTO F
CAPITAL FEDERAL (C.P. 1425)
CIUDAD AUTONOMA BUENOS AIRES**



F960/NM

AFIP - MONOTRIBUTO-PERS.FISICA
0029 BANCO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES
0990 SEPSA PAGO FACIL

COMPROBANTE DE PAGO

FECHA : 22/12/2008 - HORA : 16:02:05
TERM : 903368 - USUARIO : 903368
OPERACION:033680130499 - F0152

NRD:2722422149021811
COD.INT.:980 1811 - CONTROL:563E31B2


CUIT: 27-22422149-0
C.U.R.: 130202-7
PERIODO : 11/2008
CONCEPTO: 019 OBLIGACION MENSUAL/ANUAL
SUBCONCEPTO: 019 OBLIGACION MENSUAL/ANUA
L

20 MONOTRIBUTO
IMPORTE PAGADO: \$75,00---
21 MONOTRIBUTO AUTONOMO
IMPORTE PAGADO: \$35,00---
24 MONOTRIBUTO OBRA SOCIAL
IMPORTE PAGADO: \$37,00---

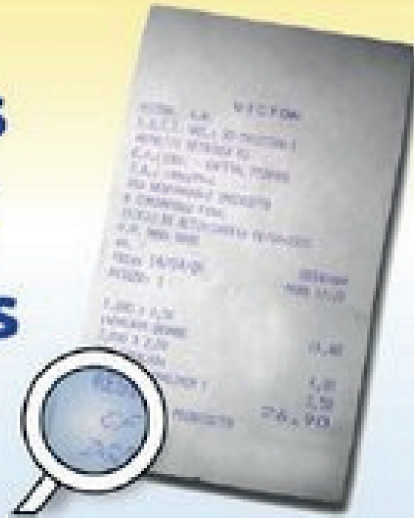
MONTO PAGADO : \$147,00--

VALIDO COMO COMPROBANTE
DE RECEPCION O PAGO

Exija su factura




- ✓ Pagás
- ✓ Pedís
- ✓ Ganás



Todas las semanas se sortea un OKM

Recuerde que los únicos tickets válidos son los que tienen impreso el logotipo fiscal al pie

LA EVASIÓN ES UN DELITO QUE DEBEMOS COMBATIR ENTRE TODOS



Solución Posible

Desde mi punto de vista creo que se podría analizar profundamente el tema desarrollado en esta Tesina y realizar las modificaciones necesarias para acomodar y ajustar a la realidad esta sanción que acarrea resultados inocuos para el fisco y gravosos para el Pequeño Contribuyente.

Como he narrado hasta ahora, la clausura es en apariencia una sanción constitucional, aunque la misma aplicada a un "Pequeño Contribuyente", se ve a todas luces desproporcionada, debido a que principalmente, aquellos adheridos al Régimen General, que tienen una real y superior capacidad contributiva no sufren de igual forma este tipo de sanción.

Empero, los más débiles en la clasificación tributaria, es decir los que integran el Régimen Simplificado para pequeños Contribuyentes llamados Monotributistas, tienen que soportar, ante el incumplimiento de los ya mencionados deberes formales, esto es: la falta de exhibición de Placa Indicativa de su condición de Pequeño Contribuyente y de la categoría en la cual se encuentra adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes ni del Comprobante de pago correspondiente al último mes vencido del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, además de la documentación agregada por resolución dictada a fines del año 2012 llamada el Formulario 906/NM "Data Fiscal" que debe estar a la vista primeramente en la vidriera o en su defecto en un lugar visible; esta pena que es notoriamente muy gravosa para ellos, inicialmente porque los priva, mientras dure, de facturar ese dinero que habitualmente perciben, esto es claramente un perjuicio económico, además de ello, acarrear otra sanción dentro de esta misma que es nada más y nada menos que "la moral" que tiene que sufrir ese débil Contribuyente por tener que exhibir ante la vista de los terceros una Faja de Clausura en la entrada al lugar donde desempeña su oficio, profesión o actividad lucrativa.

Pienso que para reprimir este tipo de infracciones formales basta sin duda con la sanción de Multa que sería la más adecuada para esta situación jurídica.

Insisto, existen otras soluciones si queremos que se cumplan los deberes formales, esta sería la de aplicar otra sanción a aquellos que omitieren cumplir con los deberes antes mencionados. La solución sería establecer un Régimen de Multas adecuado, que por otra parte la ley ya prevé, para ser aplicado este tipo especial de Contribuyentes, además de acumularlas con penalidades de otro tipo en el caso de la reincidencia.

Esta en manos del legislador, elaborar y generar una reforma adecuada a la normativa ya existente para así analizar la posibilidad de encuadrarla Constitucionalmente.

Nóbile Marqués Jorge Ariel
Matrícula 31394
Turno Noche

Bibliografía consultada

- Bavera M. Josefina, (2011), *“El Monotributo”*, Errepar.
- Folco Carlos. María, (2010) *“Ley de Procedimiento tributario Comentada”*, La Ley.
- García Vizcaíno Catalina, (1996) *“Derecho Tributario”* tomo 1, Bs. As : Ed. Depalma.
- Gómez Teresa, (2010) *“Procedimiento tributario”*, La Ley.
- Rodríguez Marcelo D., (2010) *“El Nuevo Monotributo”*, Errepar.
- Villegas Héctor B., (1994), *“Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, Depalma.
- Zaffaroni Eugenio Raúl, (1989), *“Manual de Derecho Penal, Parte General”*, Buenos Aires: Ediar.