

## SUMARIOS:

1. A la Corte sólo le está permitido analizar el grado de adecuación existente entre las obligaciones que la ley impone y los fines cuya realización procura, no corresponde juzgar el acierto o conveniencia del medio arbitrado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones para alcanzar el fin propuesto, pues el control de constitucionalidad que incumbe a los jueces excluye tal examen; ello así, en tanto la reglamentación no adolezca de una iniquidad manifiesta ni se trate de penas desmedidas, crueles o desusadas, supuestos éstos que no se configuran en la especie. (del voto en disidencia parcial de los Dres. Belluscio y Petracchi).
2. Si en la decisión en recurso se pone en tela de juicio la razonabilidad de una norma legal, reputada asimismo como violatoria de los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional, el examen del precepto impugnado deberá efectuarse, en una primera etapa, a partir de la individualización de los fines perseguidos por el legislador y excluyendo la ponderación de los motivos que lo inspiraron para incriminar la conducta en reproche; desde que ellos pertenecen al ámbito de la política legislativa, ajena a la apreciación judicial. Tales consideraciones involucran razones de oportunidad, mérito o conveniencia, sobre las cuales está vedado a esta Corte inmiscuirse, so riesgo de arrogarse ilegítimamente la función legislativa.
3. Las leyes resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta iniquidad. Consecuentemente, los jueces deben inclinarse a aceptar la legitimidad si tienen la certeza de que expresan, con fidelidad, "la conciencia jurídica y moral de la comunidad".
4. La indagación de la voluntad del legislador -a la luz del informe emanado de la Comisión Legislativa que trató el proyecto de la ley 23.314, antecedente de la ley 23.658-, 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 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.
5. 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. en lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes; en virtud de ello, la sanción de clausura prevista por el art. 44, ley 11.683, según ley 23.658, no se exhibe como exorbitante; motivo por el cual corresponde desestimar la

tacha que, con sustento en la irrazonabilidad de la norma se articulara.

6. En orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional se atribuye a la clausura del establecimiento en infracción, procede señalar que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional.
7. El pago del impuesto a los réditos no hace desaparecer la infracción cometida por el contribuyente ni enerva la acción para aplicar la pena de multa prevista en el art. 18 de la ley 11.683, en que el infractor ha incurrido. Cometida la infracción nace la acción y ésta sólo se extingue por la prescripción o por la imposición de la pena.

### **TEXTO COMPLETO:**

Considerando:

1º) Que con motivo del recurso deducido contra la resolución de la Dirección General Impositiva, por la que se dispuso aplicar la sanción de clausura prevista en el art. 44, inc. 1) de la ley 11.683 -t. o. 1978 y sus modificaciones-, la juez federal subrogante de Neuquén declaró la inconstitucionalidad de dicha norma.

2º) Que para admitir esa tacha, el a quo efectuó un examen relativo a la razonabilidad del precepto, que lo llevó a concluir que la sanción de clausura implica una afectación de los derechos individuales reconocidos en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional, y señaló que ello no redundaba en beneficio de los intereses sociales representados por el Estado. Coligió, por ende, que la sanción cuestionada no favorece el cumplimiento de la finalidad recaudatoria y que la transgresión a las disposiciones reglamentarias involucradas -concernientes a las pautas para la confección de facturas u otros comprobantes- "comporta un peligro abstracto respecto a la recaudación de la renta mas no la prueba absoluta de una efectiva evasión impositiva".

3º) Que el recurso extraordinario interpuesto por la representación del Fisco Nacional resulta formalmente procedente, toda vez que se cuestiona, fundadamente, la validez de una ley y la decisión ha sido contraria a la pretensión que el apelante sustentó en ella (art. 14, inc. 1º, de la ley 48).

4º) Que la norma sub examine, en cuanto aquí interesa, establece: "...se clausurarán por 3 (tres) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

1 - No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.

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

3 - No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los

requisitos de oportunidad, orden y respaldo que exija la Dirección General.

4 - No se inscribieren como contribuyentes ante la Dirección General, si el deber de hacerlo fuere evidente o inexcusable en atención al volumen de sus operaciones, inversiones o patrimonios.

5 - Llevaren o conservaren por separado anotaciones, registraciones o comprobantes no incluidos en la contabilidad expuesta a la fiscalización, o en una forma mediante la cual se ocultare o disimulare su existencia.

6 - Omitieren informar o exhibir o aportar datos o documentación sobre hechos propios o de terceros que guardaren relación con los deberes u obligaciones tributarias de unos u otros, si hubieren sido requeridos para hacerlo bajo apercibimiento expreso de este artículo (art. 44 de la ley 11.683, según texto de la ley 23.658 -vigente a la fecha de los hechos-).

5º) Que toda vez que en la decisión en recurso se pone en tela de juicio la razonabilidad de una norma legal, reputada asimismo como violatoria de los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional, el examen del precepto impugnado deberá efectuarse, en una primera etapa a partir de la individualización de los fines perseguidos por el legislador y excluyendo la ponderación de los motivos que lo inspiraron para incriminar la conducta en reproche; desde que ellos pertenecen al ámbito de la política legislativa, ajena a la apreciación judicial. Tales consideraciones involucran razones de oportunidad, mérito o conveniencia, sobre las cuales está vedado a esta Corte inmiscuirse, so riesgo de arrogarse ilegítimamente la función legislativa (Fallos: 308:1392).

El debate sobre la razonabilidad de una ley no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarlas en mérito a factores extraños a sus normas (Fallos: 299:45).

6º) Que las leyes resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta iniquidad (Fallos: 299:428). Consecuentemente, los jueces deben inclinarse a aceptar la legitimidad si tienen la certeza de que expresan, con fidelidad, "la conciencia jurídica y moral de la comunidad" (Fallos: 248:291, cons. 24).

7º) Que en orden a lo expuesto cabe advertir que el bien jurídico tutelado resulta notorio en toda su dimensión, en la parte pertinente del informe emanado de la Comisión Legislativa de la Cámara de Diputados de la Nación, que trató el proyecto de la ley 23.314 -antecedente de la ley 23.658-; en el que se expresó: "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 que proclamamos, evitando las nocivas consecuencias que producen tanto respecto al deber de solidaridad con el Estado, como a la desleal competencia entre los mismos contribuyentes. O sea que propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema novedoso y equilibrado de apercibimientos y estímulos, induciendo a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas" (Antecedentes Parlamentarios de la ley 23.314. Información Parlamentaria N° 152, ps. 6275/6).

8º) Que en dicho informe se calificó a la sanción de clausura como "un moderno concepto que tiende a repercutir en la economía y no en la persona del contribuyente"; destacándose que "el factor más relevante de la actividad fiscalizadora respecto de la evasión fiscal, que se manifiesta en el circuito marginal

o negro, tiene su correlato en el control de las ventas, en el control de las compras y en la falta de anotación de las mismas. La pena será la clausura de los establecimientos que no emitan facturas, que no puedan justificar los bienes que posean o que no los registren en la forma o en el modo que corresponda".

9º) Que en tales condiciones 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 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 recaudos 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. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.

10) Que 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; motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que, con sustento en la irrazonabilidad de la norma se articulara.

11) Que en orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional se atribuye a la clausura del establecimiento en infracción, procede señalar que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional (Fallos: 304:319, 1524). Consecuentemente, resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos: 307:2262).

12) Que frente a los mentados valores de solidaridad -que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad- resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado; postulados que se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar -e insensible a sus necesidades generales-, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria.

Por tanto, de conformidad con lo dictaminado por el Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada, con costas. - Ricardo Levene (h). - Mariano A. Cavagna Martínez.- Carlos S. Fayt. - Augusto C. Belluscio (en disidencia parcial). - Eduardo Moliné O'Connor. - Rodolfo O. Barra. - Enrique S. Petracchi (en disidencia parcial). - Julio S. Nazareno. - Antonio

Boggiano.

Voto en disidencia parcial de los doctores Belluscio y Petracchi:

Considerando:

1º) Que contra la sentencia del juez federal subrogante de Neuquén que declaró inconstitucional el art. 44, punto 1º, de la ley 11.683, según la redacción dada por las leyes 23.314 y 23.658, la representación de la D.G.I. interpuso recurso extraordinario, que fue concedido a fs. 47/48.

2º) Que el remedio federal, resulta formalmente admisible toda vez que en el pleito se ha puesto en cuestión la validez de una ley del Congreso bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional y el fallo definitivo del superior tribunal de la causa -confr. art. 26 de la ley 23.314- ha sido contrario a dicha validez (art. 14, inc. 1º, de la ley 48).

3º) Que para arribar a aquella decisión, el a quo consideró comprobada la infracción que el art. 44, punto 1, de la ley 11.683 sanciona con la clausura del establecimiento pues, en su juicio, las facturas de venta se habían emitido sin los datos que exige el art. 7 punto 1, 1. 1, de la res. gral. 3118/90.

Sin perjuicio de ello, hizo saber a la Dirección General Impositiva que debía abstenerse de proceder al cierre del comercio de la actora, pues con sustento en que no existe proporción entre la pena y la ofensa atribuida ni media correlación entre la sanción y la finalidad que tuvo en mira el legislador al instaurarla, lo que equivale a emitir un juicio adverso a la razonabilidad del precepto, declaró que el mencionado art. 44 vulnera los derechos reconocidos en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional.

En consecuencia, al ser resuelta la cuestión de modo favorable a la actora y, aun así, al no haber contestado ésta el traslado del recurso extraordinario, lo cierto es que ante esta instancia no ha merecido objeción alguna el razonamiento efectuado en la sentencia acerca de que, sobre la base de aquellas constancias que fueron analizadas, cabía tener por configurado el incumplimiento que se le endilga. De tal peculiaridad, se sigue que el único tópicos sobre el cual le incumbe a esta Corte expedirse consiste en el examen de la razonabilidad de la ley en los términos antes referidos.

4º) Que la norma citada en el considerando 1º -en cuanto aquí interesa- dispone "Sin perjuicio de la multa prevista en el art. 43, se clausurarán por tres (3) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en algunos de los hechos u omisiones siguientes: 1. No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; o no conserven sus duplicados o constancia de emisión".

Asimismo, la redacción incorporada a continuación del art. 44 establece que: "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 y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa...".

"El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto de escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el art. 100".

El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor de diez (10) días".

Por último, el texto de la ley 23.314 adicionó al art. 78 de la ley 11.683 el siguiente párrafo: "La sanción de clausura será recurrible por el recurso de apelación con efecto suspensivo, ante los Juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y los Juzgados Federales en el resto del territorio de la República... La decisión del juez será inapelable".

5º) Que, según resulta del mensaje del Poder Ejecutivo que acompaña al proyecto de la norma referida, el espíritu de éste ha sido el común al de todas las iniciativas que el P.E.N. se ha propuesto someter al Congreso de la Nación en materia tributaria, esto es, recomponer el sistema impositivo como fuente principal de recursos para el funcionamiento del gasto público y el logro de su equidad. Empero, en especial, procuró asignar prioridad a la "fiscalización y determinación de los impuestos, introduciendo modificaciones cuyo propósito consiste en crear un sistema equilibrado de apercibimientos y estímulos legales tendientes a inducir un cambio en los hábitos de conducta de un gran número de contribuyentes evasores o simplemente remisos en el cumplimiento de sus obligaciones". Es en este orden de ideas que se inscriben algunas medidas -entre ellas la clausura- cuyo objeto es sancionar el incumplimiento de deberes formales a cargo de los responsables. A su vez, según se desprende de la lectura de los antecedentes parlamentarios, dado que es inconveniente mantener penas corporales para infracciones de tipo formal - pues se las reserva para casos graves de defraudación que expresan comportamientos marginales- se ha reemplazado la sanción de arresto establecida con "atribuciones constitucionales discutibles" por la clausura del establecimiento en "un moderno concepto que tiende a repercutir el incumplimiento en la economía y no en la persona del contribuyente". Se destaca, finalmente, que "el factor más relevante de la actividad fiscalizadora respecto a la evasión fiscal, que se manifiesta en el circuito marginal o negro, tiene su correlato en el control de las ventas, en el control de las compras y en la falta de anotación de las mismas" (confr. Diario de Sesiones Diputados, año 1985, ps. 6276 y 6277 y Diario de Sesiones Senadores, año 1985, ps. 3198 y 3199).

De lo hasta aquí expuesto y de lo expresamente declarado por el informe producido por las Comisiones de Presupuesto y Hacienda y de Legislación Penal se colige con claridad que el bien jurídico de cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal. En efecto, se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que, en lo inmediato, lo hagan porque existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir (confr. Diario de Sesiones Diputados, año 1985, p. 6274).

6º) Que, ello sentado, y limitada la jurisdicción del Tribunal al aspecto referido en el considerando 3º, cabe recordar que esta Corte ha sostenido que no basta con sostener la irrazonabilidad de una ley sino que es preciso vincularla con los fundamentos del dictado de ésta (Fallos: 310:495, considerando 4º), pues la constitucionalidad está condicionada, por una parte, a la circunstancia de que los

derechos afectados sean respetados en su sustancia y, por la otra, a la adecuación de las restricciones que se les impone, a las necesidades y fines públicos que los justifican, de manera que no aparezcan infundadas o arbitrarias, sino razonable, esto es, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se procura alcanzar con ellas (Fallos: 250:450), siendo a cargo de quien invoca dicha irrazonabilidad, la alegación y prueba respectiva (Fallos: 247:121, considerando 14).

7º) Que efectuada en el caso la vinculación señalada precedentemente, no parece exorbitante que frente a la finalidad reseñada en el considerando 5º, el legislador castigue con la sanción cuestionada la no emisión de facturas o comprobantes en legal forma, pues aunque se trata de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base -al menos- de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos. Ello no implica la indefectible aplicación de una sanción por el solo hecho de comprobarse un incumplimiento objetivo, pues cada caso deberá decidirse según las peculiaridades que ofrezca, las defensas y las pruebas que a su respecto pueda producir el inculpado, y en consideración a las causales de exención de la sanción si éstas cupieren.

8º) Que, asimismo, y en tanto a esta Corte sólo le está permitido analizar el grado de adecuación existente entre las obligaciones que la ley impone y los fines cuya realización procura (doctr. de Fallos: 199:483), no corresponde juzgar el acierto o conveniencia del medio arbitrado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones para alcanzar el fin propuesto (Fallos: 240:223; 247:121; 250:410; 251:21; 253:352 y 257:127), pues el control de constitucionalidad que incumbe a los jueces excluye tal examen.

9º) Que ello es así, en tanto la reglamentación no adolezca de una iniquidad manifiesta (Fallos: 300:642, considerando 6º y su cita) ni se trate de penas desmedidas, crueles o desusadas (confr. "Martínez, José A.", considerando 11 y su cita, del 6 de junio de 1989), supuestos éstos que no se configuran en la especie.

10) Que, efectuadas las precisiones que anteceden, cabe concluir que la norma impugnada, al establecer la sanción de clausura por tres días para aquellos establecimientos comerciales que no emitan facturas o comprobantes en la forma y condiciones que establezca la Dirección General Impositiva -garantizando, por lo demás, un adecuado resguardo del derecho de defensa con el procedimiento reseñado en el considerando 3º-, constituye una razonable manifestación del poder de reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) sin mengua de los derechos de trabajar y ejercer toda industria lícita y de propiedad, reconocidos por la Carta Magna. Más aún, si se tiene en cuenta que la atribución de declarar inconstitucional una ley sólo debe ser ejercida cuando la repugnancia con la cláusula constitucional que se invoca es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable, debiendo resolverse cualquier duda a favor de la constitucionalidad, en especial, si ello es posible sin violencia de los textos (Fallos: 209:337; 234:229; 235:458; 242:73 y 244:309).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de apelación. Sin costas, atento a que las peculiaridades del caso y lo novedoso de la cuestión jurídica planteada pudieron hacer creer al demandante que se encontraba asistido de derecho para sostener su posición (art. 68, segunda parte, del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase

los autos al juzgado de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte nuevo pronunciamiento con arreglo al presente (art. 16, primera parte, de la ley 48). - Augusto C. Belluscio. - Enrique S. Petracchi.