

## **Dr. García Pinto, José p/Mickey SA s/infracción art. 44, inc. 1, L. 11683**

**PARTE/S:** Dr. García Pinto, José p/Mickey SA s/infracción art. 44, inc. 1, L. 11683  
**TRIBUNAL:** Corte Sup. Just. Nac.  
**SALA:** -  
**FECHA:** 05/11/1991

---

Buenos Aires, 5 de noviembre de 1991

VISTOS:

Los autos "Dr. García Pinto, José p/Mickey SA s/infracción art. 44, inc. 1, L. 11683".

CONSIDERANDO:

1º) Que con motivo del recurso deducido contra la resolución de la DGI, por la que se dispuso aplicar la sanción de clausura prevista en el art. 44, inc. 1) de la L. 11683 -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 CN, 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, fundamente, la validez de una ley y la decisión ha sido contraria a la pretensión que el apelante sustentó en ella (art. 14, inc. 1, de la L. 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 posición de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.

3) No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden y respaldo que exija la Dirección General.

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 L. 11683, según texto de la L. 23658 -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 CN, 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 L. 23314 -antecedente de la L. 23658-; 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 produce 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 L. 23314 - Información Parlamentaria - Nº 152 - págs. 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 aquéllos 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.

10º) 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.

11º) Que en orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la CN 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 (Fallos - 304:319, 1524). Consecuentemente, resulta incontestable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos - 307:2262).

12º) 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 señor procurador general, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada; con costas. Notifíquese y devuélvase.

*Julio S. Nazareno - Carlos S. Fayt - Augusto C. Belluscio - Eduardo Moliné O'Connor - Enrique S. Petracchi - Ricardo Levene (h) - Antonio Boggiano - Rodolfo C. Barra - Mariano A. Cavagna Martínez*

Voto en disidencia parcial de los dres. Belluscio y Petracchi

#### CONSIDERANDO:

1º) Que contra la sentencia del juez federal subrogante de Neuquén que declaró inconstitucional el art. 44, pto. 1º, de la L. 11683, según la redacción dada por las L. 23314 y 23658, la representación de la DGI 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 -cfr. art. 26 de la L. 23314- ha sido contrario a dicha validez (art. 14, inc. 1 de la L. 48).

3º) Que para arribar a aquella decisión, el a quo consideró comprobada la infracción que el art. 44, pto. 1, de la L. 11683 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, pto. 1, 1.1., de la R. 3118/1990.

Sin perjuicio de ello, hizo saber a la DGI 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 CN.

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 tópico 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 consid. 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 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".

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 acta 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 L. 23314 adicionó al art. 78 de la L. 11683 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 acompañó al proyecto de la norma referida, el espíritu de éste ha sido el común al de todas las iniciativas que el PEN 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 remplazado 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 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" (cfr. "Diario de Sesiones Diputados" - año 1985 - págs. 6276 y 6277 y "Diario de Sesiones Senadores" - año 1985 - págs. 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 (cfr. "Diario de Sesiones Diputados" - año 1985 - pág. 6274).

6º) Que, ello sentado, y limitada la jurisdicción del Tribunal al aspecto referido en el consid. 3, 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, consid. 4), 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 razonables, 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, consid. 14).

7º) Que efectuada en el caso la vinculación señalada precedentemente, no aparece exorbitante que frente a la finalidad reseñada en el consid. 5, el legislador castigue con la sanción cuestionada la no emisión de facturas o comprobantes en legal forma, pues aunque se trate 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 sólo 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, consid. 6 y su cita) ni se trate de penas desmedidas, crueles o desusadas (cfr. "Martínez, José A.", consid. 11 y su cit., del 6/6/1989), 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 DGI -garantizando, por lo demás, un adecuado resguardo del derecho de defensa con el procedimiento reseñado en el consid. 3º-, constituye una razonable manifestación del poder de reglamentación (arts. 14 y 28 de la CN) 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; 235:548; 242:73 y 244:309).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el Señor 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 CPCC). Notifíquese y devuélvanse 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 L. 48).

*Augusto C. Belluscio - Eduardo S. Petracchi*

## **DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN**

Suprema Corte:

A fs. 11/15 la firma Mickey SA, interpuso el recurso de apelación previsto en el art. 78 bis de la L. 11683 contra la resolución ANS 703/35/90 de fecha 18/5/1990, que dispuso la clausura por tres días del establecimiento sito en la calle Perito Moreno N° 40 de la ciudad de Neuquén.

Relató que mediante las actas de constatación realizadas el 23 y 24/4/1990, se procedió a determinar que en el talonario de facturas que comprende los números 835.551 al 835.600 no figuraban los datos estipulados por el art. 7, pto. 1, inc. 1 de la

resolución general DGI 3118, y en la factura N° 835.582 no se consignó el carácter que revestía el comprador frente al IVA según lo establecido por el art. 7, pto. 2, último párrafo de la misma resolución.

Sostuvo que la infracción no se cometió porque en el talonario Husares que se utilizó, figuraba la numeración preimpresa, consecutiva y progresiva como lo exige la reglamentación.

Puso de relieve que los demás datos exigidos por la reglamentación eran agregados mediante un sello al momento de la entrega de la mercadería al comprador.

Afirmó también, que la segunda infracción tampoco se cometió, puesto que no tenía obligación de emitir las facturas por una suma inferior a los =A= 20.000.

Subsidiariamente planteó la inconstitucionalidad del inc. 1 del art. 44 de la L. 11683, por considerarlo irrazonable, excesivo y por ende violatorio de los arts. 14 y 17 de la CN.

Señaló que la clausura del negocio por tres días, y debido a una infracción formal es irrazonable porque se le impide ejercer su derecho a trabajar consagrado constitucionalmente, y agregó que al ordenarse el cierre de su establecimiento se lo priva de una parte considerable de su propiedad toda vez que al no tener ninguna clase de ingresos, se lo obliga a seguir pagando los sueldos del personal y los demás gastos que hacen al giro comercial del mismo.

II. El juez Federal de Neuquén dictó sentencia a fs. 30/33, rechazó los fundamentos del recurso de apelación articulado por la empresa Mickey SA, declaró la inconstitucionalidad del inc. 1 del art. 44 de la L. 11683 por resultar violatorio de los derechos consagrados en los arts. 14 y 17 de la CN, y ordenó hacer saber a la DGI que no puede proceder al cierre del comercio.

Para así decidir, y con relación a la presunta infracción, la tuvo por acreditada desechando los argumentos del apelante.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad formulado por el infractor, sostuvo que la transgresión a las disposiciones reglamentarias que determinan la confección de facturas u otros comprobantes por parte de los obligados, es una infracción formal que comporta un peligro abstracto respecto de la recaudación de la renta, que constituye la finalidad de la L. 11683.

Consideró así que el cierre del comercio, al interrumpir una de las etapas de circulación económica, le ocasiona al apelante un perjuicio patrimonial que también alcanza a las arcas del Estado que recauda una suma menor por los impuestos derivados de la actividad comercial, lo cual afirmó, agrava aún más la crítica situación económica del país.

Estimó por ello que el derecho "de ejercer el comercio libremente y la facultad de usar y disponer de los bienes, consagrados en los arts. 14 y 17 de la CN, se encontraban afectados por la norma que los reglamenta, y que el perjuicio se extendía a los intereses sociales representados por el Estado.

Remarcó que la norma era irrazonable puesto que no apunta al cumplimiento de los objetivos de la L. 11683 que persigue recaudar y hacer efectivo el ingreso de dinero a las arcas estatales.

Reputó por ello a la disposición que ordena la clausura del comercio, por la sola circunstancia de emitir facturas sin los requisitos formales que establece la RG 3118 de DGI, como abusiva y violatoria de los derechos consagrados en los arts. 14 y 17 de la Carta Magna.

III. Contra ese pronunciamiento, interpuso la DGI recurso extraordinario a fs. 37/40, el que fue concedido a fs. 47/48.

Sostiene el recurrente que la norma en cuestión no es irrazonable pues tiende a obtener los datos de los contribuyentes y responsables, a los efectos de verificar y controlar las obligaciones fiscales.

Agrega que las infracciones formales tratan de evitar maniobras ardidosas o engañosas que impiden al Fisco preservar y tutelar los intereses de la sociedad.

Desde otro ángulo, afirma que la L. 11683 no tiene por única finalidad el aspecto recaudatorio, puesto que también es objetivo de la norma, la organización de la administración tributaria.

Manifiesta que la libertad de comercio es un derecho individual sujeto a las leyes que lo reglamentan, y que en el caso la resolución cuestionada no lo anula, sino que lo encausa adecuándolo a las leyes impositivas que tienden a evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual redundaría en beneficio de toda la comunidad.

Por último, adujo que convalidar infracciones como la de autos, perjudica a los contribuyentes que no obstante sus propias dificultades, cumplen con sus obligaciones tributarias.

IV. A mi modo de ver, el recurso extraordinario interpuesto ha sido bien concedido por el a quo, desde el punto de vista formal (art. 14, inc. 1, L. 48).

En cuanto al fondo de la cuestión, resulta oportuno recordar que la declaración de inconstitucionalidad de las leyes constituye un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como "ultima ratio" del orden jurídico (Fallos - 302:457; y sus citas).

Cabe también reiterar que todo derecho consagrado constitucionalmente no es absoluto sino que debe ejercerse de conformidad con las leyes que reglamentan su ejercicio, las cuales, a su vez, no pueden alterarlos, lo que sucede cuando sus previsiones resultan irrazonables, o sea, cuando no se adecuan al fin que requirió su establecimiento o incurrir en manifiesta iniquidad (Fallos - 256:241; 263:460; 302:457).

A mi juicio, el art. 44, inc. 1 de la L. 11683, texto según la L. 23314, que establece la clausura por tres días de los establecimientos comerciales que no emitan facturas o comprobantes de ventas en la forma y condiciones que establezca la DGI, no se muestra exorbitante en relación al objetivo que se tuvo en mira para lograr su sanción.

En este sentido en el Mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto de ley que modificó la L. 11683, se expresa que se pretende incursionar en temas específicos de 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 el poder administrador introdujo la sanción de clausura de los establecimientos comerciales que infrinjan las normas sobre facturación, registro y comprobación de sus operaciones.

La cuestión referida a la inconstitucionalidad del art. 44, inc. 1 de la L. 11683, texto según L. 23314, requiere indagar si el legislador se ha excedido en los límites de su competencia, ya sea por no adecuarse la ley al fin que requirió su establecimiento o incurrir en manifiesta iniquidad.

En el aspecto mencionado, el informe de la Comisión que trató el proyecto de ley en el Poder Legislativo, puso de resalto la necesidad de luchar contra la evasión impositiva a través de distintas instituciones que mancomunadamente contribuyan a ese objetivo, ya que su control -dice el informe- permitirá hacer efectiva la justicia, evitando las nocivas consecuencias que produce tanto respecto al deber de solidaridad con el Estado, como a la desleal competencia entre los mismos contribuyentes. Ello así, se advierte que la ley propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema de apercibimientos y estímulos, para inducir a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas. El objetivo final o mediato es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. El objetivo inmediato es concebir una estructura que afecte directamente la posibilidad de no cumplir, mediante un sistema de riesgo para el evasor.

Agrega más adelante la Comisión Legislativa interviniente, que la sanción de arresto -vigente con anterioridad a la sanción de la L. 23314- para quienes fueron remisos en el cumplimiento de los deberes formales, fue uno de los fracasos más notables, y se lo sustituye 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 (cfr. Antecedentes Parlamentarios de la L. 23314 - Información Parlamentaria - Nº 152 - págs. 4457, 6275, 6276).

En tales condiciones, toda vez que -según el mismo dictamen citado-, el factor más relevante de la actividad fiscalizadora respecto de la evasión fiscal, se manifiesta en el circuito marginal o negro, tiene su correlato en el control de ventas, en el control de las compras y en la falta de anotaciones de las mismas y, valorando que el régimen sancionatorio constituye un medio destinado preferentemente a promover un cambio social de actitud frente a las obligaciones tributarias, es que cabe concluir que la sanción que impone el art. 44, inc. 1 de la L. 11683 no puede considerarse desproporcionada en relación al fin perseguido por la ley, ni por ende, carente de razonabilidad.

Ello así, teniendo en cuenta que el actual sistema sancionatorio no intenta tanto castigar la conducta del contribuyente, sino encauzar a todos los contribuyentes, hacia metas más elevadas de cumplimiento de las obligaciones fiscales es que carecen de virtualidad los argumentos del a quo en el sentido de que la sanción de clausura que impone el art. 44, inc. 1 de la L. 11683 lesiona el derecho de trabajar y la garantía de la propiedad consagrados en los arts. 14 y 17 de la CN.

Por otra parte, en Fallos - 300:642, la Corte dejó establecido que es ajeno al control judicial, el examen de la conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador en el ámbito de sus atribuciones.

La doctrina expuesta, aparece de estricta aplicación al "sub lite" pues tal como lo he sostenido el 8/10/1990 al dictaminar en la causa "Acevedo Pedro y otro s/robo calificado", la autoridad del Poder Judicial, debe ser coordinada correcta y armoniosamente con la legislatura, ya que no es una superior a la otra, antes bien, cada una debe moverse con igual independencia dentro de la esfera que le está marcada, subordinándose ambas a la finalidad de hacer justicia sin menoscabo del principio de división de poderes adoptado por nuestros Constituyentes, en el que subyace la tan sabia previsión del equilibrado ejercicio de la autoridad.

Por consiguiente, habida cuenta que la sanción prevista en el art. 44, inc. 1 de la L. 11683 no se opone a las normas contenidas en la Constitución Nacional, que importaría una indebida injerencia del Poder Judicial, pretender sustituir el criterio del legislador por el de los Jueces, en relación a la sanción que impone a determinadas conductas infraccionales, que aquél utilizara en el ejercicio legítimo de sus facultades y, tomando en consideración que la misión más delicada de la justicia es la de poder mantenerse dentro de la órbita de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes o jurisdicciones (Fallos - 272:231) es que estimo corresponde declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 15 de marzo de 1991

Oscar E. Roger