

Afip Sancion De Multa Clausura De Establecimiento Ley Penal Mas Benigna Ley 27430 Principio De Proporcionalidad

JURISPRUDENCIA

AFIP. Sanción de multa. Clausura de establecimiento. Ley penal más benigna. Ley 27430. Principio de proporcionalidad

Se revoca la resolución que había confirmado la sanción de multa impuesta por la AFIP a un contribuyente, al no haber emitido factura y/o documento equivalente por la venta de una torta de escaso valor, por no constituir hoy una sanción conforme la reforma introducida por la ley 27430 y por aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna. Asimismo, se reduce a dos días (mínimo legal) la sanción dispuesta de clausura del comercio, en la medida en que la conducta en juego no posea magnitud o gravedad que justificase la aplicación de una sanción mayor, en virtud del principio de proporcionalidad.

Córdoba, 24 de agosto de 2018.- Y VISTOS: Estos autos caratulados: ?K., T. G. S/ INFRACCIÓN LEY 11.683 DENUNCIANTE: ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, AC/0917/16? (Expte. FCB 26666/2017), venidos a conocimiento de esta Sala A del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por el representante de AFIP-DGI, doctor M., A. M., en contra de la resolución dictada con fecha 12 de octubre de 2017 por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba, por medio de la cual decidió: ?RESUELVO: I. Revocar la sanción de clausura por siete días y confirmar la multa por la suma de \$6.000 impuestas al contribuyente Logos S.A.?. Y

CONSIDERANDO: I. Arriban los presentes autos a esta Alzada en virtud del recurso de apelación incoado por el representante de AFIP-DGI, en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba, cuyo fragmento resolutivo ha sido transcrito precedentemente. Para así resolver, el juez de Primera Instancia sostuvo que conforme lo entendió la Corte Suprema las exigencias relativas a la emisión de facturas, se establecen para garantizar la igualdad tributaria. Así, mediante el incumplimiento de los deberes formales establecidos por el organismo recaudador se entorpecen las funciones de aquél y se afecta la mentada igualdad tributaria, ya que quienes cumplen las leyes se ven perjudicados económicamente con respecto a aquellos que no las cumplen. Por ello, consideró que ameritaba la imposición de la sanción pecuniaria aplicada al contribuyente. A distinta conclusión llegó con respecto a la imposición de la clausura, ya que merituando el monto de la infracción (\$175), la circunstancia que al contribuyente se le constató una sola infracción y que no posea antecedentes, lo llevaron a decidir que la imposición de una sanción de clausura se tornaría excesiva. Por ello, para evitar esas consecuencias disvaliosas, resolvió revocar la sanción de clausura.

II.- El representante de AFIP manifestó su discrepancia con la decisión asumida consistente en revocar la sanción de clausura. Se agravio por entender que el Juez Instructor no tuvo en cuenta que la clausura fue impuesta en razón de que los funcionarios actuantes constataron que el contribuyente -en su condición de Responsable Inscripta en el Impuesto al Valor Agregado- no emitió comprobante respaldatorio de su operación de venta cuyo medio de pago fue dinero, hecho que configura infracción a los arts. 2 y 8 de la Resolución General de AFIP N° 1415/2013 y constituye, prima facie, la causal prevista por el art. 40, inciso a), de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Expresa que la sanción aplicada por la Administración se encuentra dentro de los límites impuestos por la legislación vigente, por lo que no le cabría reproche alguno. Agrega, que siendo en consecuencia la valoración de la pena a imponer una facultad de la Administración, no comparte las razones que ameritaron el cambio de graduación de la sanción oportunamente impuesta por AFIP-DGI.

III. Radicados los autos ante esta Alzada, comparece y evacúa el informe del art. 454 del C.P.P.N el representante de la AFIP-DGI, Aldo Martín Molina, reproduciendo los agravios efectuados en primera instancia.

IV.- Por su parte, el abogado defensor del contribuyente, doctor Eduardo Martín Gorosito, presentó escrito de mejora de los fundamentos de la resolución apelada (ver fs. 103/106), al que se remite por honor a la brevedad.

V. Concluido el trámite previsto por el ordenamiento ritual, se realizó el sorteo del orden en que los magistrados intervinientes emitirán su voto y, según certificado actuarial, corresponde expedirse en primer término a la señora Juez de Cámara doctora Graciela Montesi, en segundo lugar al señor Juez de Cámara doctor Ignacio María Vélez Funes y por último, al señor Juez de Cámara doctor Eduardo Avalos. La Señora Juez de Cámara, Graciela Montesi, dijo: I. Los presentes autos son traídos a esta instancia en virtud del recurso de apelación intentado por el representante legal de AFIP-DGI en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba, mediante la cual dispuso revocar la sanción de clausura impuesta, además de confirmar la multa de pesos seis mil (\$6.000).

II.- Previo a adentrarnos al análisis de los agravios que motivaron el recurso, cabe aclarar que la presente causa se inició con motivo del procedimiento de verificación y fiscalización -facultad concedida al Fisco por los arts. 33 al 36 de la Ley 11.683- mediante el cual, con fecha 09.06.2016, los funcionarios de AFIP-DGI pudieron constatar que el local ?Caseratto? perteneciente al contribuyente ?Logos S.A., en ocasión de realizar una operación de venta de una torta de limón ?Lemon Pie?, no emitió ni entregó ticket, factura o documento equivalente en los términos que exige la RG 1415, conforme surge del acta labrada N°

0110002016034222602. III.-De la normativa aplicable Con respecto a la normativa aplicable al caso cabe el señalamiento de que la resolución de fecha 12.10.2017 fue resuelta por el juez instructor conforme la ley 11.683 vigente en ese momento. Sin embargo, encontrándose las actuaciones ante este Tribunal, con fecha 27 de Diciembre de 2017 se sancionó la Ley 27.430 que fue publicada en el Boletín Oficial el día 29 de Diciembre de 2017. Dicha ley, en el título VII denominado "Procedimiento Tributario", en sus artículos 193 y 194, sustituyó el acápite del primer párrafo y el inciso a) del artículo 40 de la ley 11.683 antes mencionado. Así, el artículo 40 de la ley 11.683, con las modificaciones introducidas por la ley 27.430, quedó redactado de la siguiente manera: "Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$10), quienes: a) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos?. De tal modo, la reforma introducida por la ley 27.430 eliminó la sanción de multa, en tanto la de clausura se vio reducida en sus mínimos y máximos, al establecerse en una escala de 2 a 6 días, cuando la norma anterior preveía una escala de 3 a 10 días. Frente a esta modificación, cabe preguntarse qué ley corresponde aplicar en el presente caso, teniendo en cuenta la aplicación de los principios del derecho penal en materia de sanciones en el derecho tributario, tal como ha sostenido la Corte Suprema ("Parafina del Plata?", "Lapiduz?", entre otros). Así las cosas, dicho conflicto de ley es resuelto por el art. 2 del Código Penal, que establece una excepción a la regla general de irretroactividad de la ley penal, al disponer que: "si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que existía al pronunciarse el fallo en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna?". De esta manera, el Código Penal -mediante el citado art. 2- autoriza la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, siendo esta una garantía legal cuya aplicación procede de pleno derecho. A partir de la reforma constitucional del año 1994, la retroactividad de la ley penal más benigna encuentra fundamento en los tratados internacionales incorporados con idéntica jerarquía (art. 75 inc. 22 de la C.N.). Concretamente, el art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos establece en el particular que "Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello. (el resaltado me pertenece)?: Por todo lo dicho, considero que en el caso de autos resulta aplicable la ley 27.430, por resultar ésta más benigna, dado que elimina la sanción de multa y disminuye el plazo mínimo y máximo de la clausura. IV.- Revisión de las sanciones Ahora bien, habiendo establecido la ley aplicable al caso, corresponde ahora adentrarnos al estudio de las sanciones impuestas por AFIP-DGI. En primer lugar, con respecto a la sanción de multa -como ya lo he manifestado supra- la reforma introducida por la ley 27.430 ha eliminado dicha sanción dejando vigente únicamente la de clausura. Por ello, en el caso de autos corresponde -no obstante no haber sido motivo de agravio- revocar de oficio la multa de seis mil pesos (\$6.000) que fuera impuesta por el Fisco al contribuyente "Caseratto", por aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Con respecto a la sanción de clausura, vemos que conforme la nueva normativa el mínimo es de dos días y el máximo de seis días. La infracción efectuada por la contribuyente en autos consiste en no haber emitido ticket por una venta de una torta de lemon pie, hecho que encuadra en la figura del artículo 40 inc. a, con las reformas introducidas por la ley 27.430. A su vez, el art. 2º, Cap. B Título I de la Resolución General de AFIP N° 1415, establece que "Están alcanzados por el presente régimen los sujetos -comprendidos en los artículos 5º y 6º de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones-, que realicen en forma habitual las operaciones mencionadas en el artículo anterior, inclusive quienes actúen como intermediarios.?" Esta normativa contempla a su vez, en su art. 8 Cap. A, Título II, el listado de documentos que deberán ser utilizados para poder acreditar y respaldar las operaciones comerciales que realicen los contribuyentes en el marco del ejercicio dentro de la cual se encuentran inscriptos, para lo cual la norma en cuestión dispone que "El respaldo documental de las operaciones realizadas y/o del traslado y entrega de bienes, se efectuará mediante la emisión y entrega -en forma progresiva y correlativa- de los comprobantes, que para cada caso, se detallan seguidamente: a) Comprobantes que respaldan la operación realizada: 1. Facturas. 2. Facturas de exportación. 3. Comprobantes de compra de bienes usados a consumidores finales, emitido por el comprador de dichos bienes. 4. Recibos emitidos por profesionales universitarios y demás prestadores de servicios. 5. Notas de débito y/o crédito. 6. Tiques emitidos mediante la utilización de máquinas registradoras, por los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo) hasta el día 12 de febrero de 1999, inclusive, siempre que dichas máquinas hayan estado habilitadas y utilizadas, por los citados sujetos, con anterioridad a la fecha mencionada. 7. Tiques, facturas, tiques factura, notas de débito y demás documentos fiscales emitidos mediante la utilización del equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal", homologado por este organismo, y las notas de crédito emitidas por medio de dicho equipamiento, como documentos no fiscales homologados. 8. Documentos equivalentes a los indicados precedentemente. b) Comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes: Factura, remito, guía, o documento

equivalente. c) Comprobantes que respaldan la operación de pesaje de productos agropecuarios: tiques de balanza o documento equivalente. La obligación establecida en este artículo se cumplirá, en todos los casos, con independencia de la modalidad de pago utilizada. d) Comprobantes que respaldan los contratos de intermediación en la compraventa de vehículos automotores y motovehículos, usados, a través de mandatos, comisiones, consignaciones o cualquier otra forma de instrumentación que cumpla la misma finalidad: mandato/consignación, que deberá ser entregado en el momento en que el titular del vehículo proporcione este último al intermediario....? Ahora bien, en relación a las normas infringidas por la contribuyente, resulta necesario recordar que el uso obligatorio de los comprobantes taxativamente dispuestos por la ley -como únicos documentos válidos para acreditar y respaldar las distintas transacciones comerciales- constituye el medio idóneo para el control de las ventas que realizan los sujetos obligados y permite, de esta manera, incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra parte, resulta ser una valiosa fuente de información para la lucha contra el flagelo de la evasión fiscal. Por ello, en relación al análisis de los hechos ventilados en la presente causa, considero que el Fisco y, en su caso, los Magistrados, deben necesariamente precisar y personalizar la sanción contenida en la ley, analizando para ello las circunstancias del infractor. De esta manera, lo que se trata de evitar es un perjuicio económico dispar, adecuando el castigo en el ejercicio del poder de policía tributario a la situación particular, cuando se concluya que exista una conducta reprochable. Sentado esto, debo señalar que, en el caso de autos, la contribuyente no emitió factura y/o documento equivalente por la venta de una torta de limón por un monto total de pesos ciento setenta y cinco (\$175). Por tal razón, si bien en atención al régimen aplicable comparto con el recurrente que procede la clausura coincido por otra parte con el Instructor en cuanto a que la sanción impuesta por el Fisco debe ser revisada, dado que la conducta en juego no posee magnitud o gravedad que justifique la aplicación de una sanción de siete (7) días de clausura. En efecto, considero que cabe reducir el plazo de la clausura impuesta al mínimo legal aplicable, de dos días (ley 27.430). Ello, en virtud del principio de proporcionalidad que debe regir en toda imposición de sanción en contra de una persona de existencia física o ideal, cuando la misma produce efectos económicos con el cierre por clausura de la actividad comercial; ya que hacer lugar a la pretensión de la Administración Federal de Ingresos Públicos implicaría admitir una irracionalidad inadmisibles, por cuanto la afectación de derechos que implica una clausura de este tipo es desproporcionada si se contrapone con la lesión producida por la infracción formal por la cual ha sido condenado el contribuyente. Por ello, teniendo en cuenta el fundamento en que reposa el ?principio de proporcionalidad?, que obliga a jerarquizar las lesiones y establecer un orden de coherencia entre las magnitudes de las penas asociadas a cada conflicto que es materia de juzgamiento y que, además, exige que exista una razonable relación entre el fin perseguido por la ley y el medio utilizado para alcanzarlo, es que considero que corresponde reducir la sanción de clausura a dos días, mínimo previsto por la norma del art. 40 de la Ley 11.683, actualizada por la ley 27.430. V. Por todo lo expuesto, considero que corresponde revocar la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba con fecha 12 de Octubre de 2017, en cuanto confirmó la multa de pesos seis mil (\$6.000) por no constituir hoy una sanción conforme la reforma introducida por la ley 27.430. Asimismo, corresponde revocar la resolución impugnada en cuanto revocó la clausura impuesta por la Administración Federal de Ingresos Públicos a ?Caseratto? disponiendo, en consecuencia, la confirmación de dicha sanción, que se establece en el mínimo legal de 2 días. Sin costas (conf. art. 530 y 531 del C.P.P.N.). Así voto. El señor Juez de Cámara, doctor Ignacio María Vélez Funes, dijo: Luego de efectuar un análisis de la presente causa me permito formular disidencia respecto de la solución propiciada por la juez preopinante, en cuanto que debe revocarse la sanción de multa y confirmarse la sanción de clausura impuesta por el Fisco la que se establece en el mínimo legal de dos días. Al respecto, debo aclarar que concuerdo en cuanto que la ley que resulta aplicable al presente caso es la 27.430, por ser la ley penal más benigna. Ello, en virtud de que el art. 40 de la ley 11.683 antes de la reforma contaba con una pena conjunta de multa y clausura, teniendo esta última una escala de 3 a 10 días, mientras que la reforma eliminó la sanción de multa y redujo la sanción de clausura a una escala de 2 a 6 días. Al respecto, el art. 2 del Código Penal establece una excepción a la regla general de irretroactividad de la ley penal disponiendo que: ?si la ley vigente al tiempo de cometerse fuere distinta de la que existía al pronunciarse el fallo en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna?. De este modo, nuestro Código Penal autoriza la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, siendo esta una garantía legal cuya aplicación procede de pleno derecho. A su vez, el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, desde la reforma constitucional de 1994, encuentra fundamento en los tratados internacionales incorporados con idéntica jerarquía (art. 75 inc. 22 de la C.N). Aclarado ello, en relación al análisis de los hechos ventilados en la presente causa, considero que el Fisco y, en su caso, los Magistrados, deben necesariamente precisar y personalizar la sanción contenida en la ley, analizando para ello las circunstancias del hecho y del infractor. De esta manera, lo que se trata de evitar es un perjuicio económico dispar, adecuando el castigo en el ejercicio del poder de policía tributario a la situación particular, cuando se concluya que exista una conducta reprochable. En el caso de autos, la contribuyente no emitió factura y/o documento equivalente por la venta de una torta ?lemon pie? por un monto total de pesos ciento setenta y cinco (\$175), razón por la cual entiendo que la falta cometida no posee magnitud o gravedad que justifique la aplicación de una sanción de siete (7) días de

clausura, impuesta por el Fisco. Tampoco que ésta deba reducirse a dos días, según propicia el voto precedente. Por ello, comparto la valoración efectuada por el Juez instructor de que al momento de graduar la pena impuesta debe existir una adecuada relación de proporcionalidad y razonabilidad entre la sanción impuesta, el bien jurídico tutelado y el actuar del administrado. Considero que la resolución dictada por el inferior se adecua al principio de proporcionalidad que debe regir toda imposición de sanción en contra de una persona de existencia física o ideal como en el caso de autos produce efectos económicos con el cierre por clausura de la actividad comercial. Con lo dicho, el suscripto no pretende examinar y criticar las disposiciones legislativas que han sido impuestas en materia tributaria con la exclusiva finalidad de recomponer el sistema impositivo como fuente principal de recursos para el funcionamiento del Estado, y por tanto tampoco afirmar que se presenta exorbitante el ejercicio del poder de policía fiscal con la sanción de clausura, como medio para erradicar los circuitos marginales de bienes, tendientes a impedir la correcta tarea fiscalizadora en cabeza de la Administración Federal de Ingresos Públicos (C.S.J.N. Fallos 316:1164); sino más bien que, en el caso concreto, no advierto infracción de entidad suficiente que habilite la imposición de la sanción de clausura. Por consiguiente, estimo en el punto que el recurso articulado no puede prosperar debiendo confirmarse la resolución en cuanto revocó la clausura.

II. Por su parte, en orden a la multa, considero que el tribunal carece de competencia para revisar esta sanción, más allá del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Ello en virtud de que la misma ha quedado firme ya que no ha sido materia de apelación. En tal sentido, estimo que nada debe disponerse al respecto. III. En función de todo lo expuesto, considero que corresponde confirmar la resolución dictada con fecha 12.10.2017 por el señor Juez Federal N°3 de Córdoba en lo que ha sido motivo de agravios, esto es en cuanto dispuso revocar la sanción de clausura por siete días impuesta al contribuyente. Sin costas (art. 530 y 531 del CPPN). Así voto. El señor Juez de Cámara, doctor Eduardo Avalos, dijo: En razón de coincidir con los fundamentos expuestos por la señora Juez del primer voto, me expido en igual sentido. Así voto. Por todo lo expuesto; **SE RESUELVE: POR MAYORÍA: I. REVOCAR** la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba con fecha 12 de Octubre de 2017, en cuanto confirmó la sanción de multa de pesos seis mil (\$6.000), por no constituir hoy una sanción conforme la reforma introducida (Art. 40 inc. a ley 11.683 según ley 27.430). **II. REVOCAR** la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba con fecha 12 de Octubre de 2017, en cuanto dispuso revocar la clausura de 7 días impuesta por AFIP-DGI a ?Caseratto? y, en consecuencia, disponer la confirmación de dicha sanción, que se establece en el mínimo legal de 2 días (Art. 40 inc. a ley 11.683 según ley 27.430). **POR UNANIMIDAD: III. Sin costas** (conf. art. 530 y 531 del C.P.P.N.) **IV. Regístrese y hágase saber.** Complimentado, publíquese y bajen. **GRACIELA MONTESI JUEZ DE CÁMARA IGNACIO M. VÉLEZ FUNES JUEZ DE CÁMARA (EN DISIDENCIA) EDUARDO AVALOS JUEZ DE CÁMARA CAROLINA PRADO SECRETARIA DE CÁMARA 031508E**