

## Infracciones Tributarias Omision De Entregar Ticket Multa Improcedencia De La Clausura

### JURISPRUDENCIA

### Infracciones tributarias. Omisión de entregar ticket. Multa.

Improcedencia de la clausura            Se confirma la aplicación de multa a la firma actora por la infracción consistente en la omisión de emitir factura o ticket en las formas establecidas por las normas vigentes por una venta realizada, revocándose la sanción de clausura. Se destaca que la figura prevista por el artículo 35, inciso g) de la ley 11683 "agente encubierto" es un medio idóneo utilizado para comprobar la existencia de la omisión fiscal vinculada con el deber de emitir y entregar, en las condiciones establecidas por el organismo recaudador, las facturas y/o comprobantes equivalentes por las operaciones comerciales alcanzadas por aquella imposición.

Buenos Aires, 31 de julio de 2018.    VISTOS :    El recurso de apelación interpuesto por la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A. a fs. 176/177 vta. de estas actuaciones contra la resolución dictada a fs. 168/174 vta. del mismo legajo, en cuanto por aquélla el juzgado a quo dispuso: ?I) NO HACER LUGAR a los planteos de nulidad efectuados por la contribuyente...II) CONFIRMAR la resolución...y REDUCIR al mínimo legal los montos de las penas impuestas, fijándolas en tres (3) días de clausura y trescientos pesos (\$300) de multa...? (la transcripción es una copia textual del original, se prescinde del resaltado).    Las presentaciones de fs. 185 y 186/204 vta. de este expediente, por las cuales la representación de la A.F.I.P.-D.G.I. y la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A. informaron en los términos establecidos por el art. 454 del C.P.P.N.    Y CONSIDERANDO:    1°) El objeto del presente sumario está constituido por el hecho consistente en la omisión de emitir factura o ticket en las formas establecidas por las normas vigentes, por una venta realizada el día 3/03/2017, por el monto de \$ 170, atribuido a la contribuyente GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. en el domicilio sito en Cabello ? de esta ciudad.    2°) La conducta descripta anteriormente fue detectada por el accionar de dos funcionarios de la A.F.I.P.-D.G.I. -previamente autorizados en los términos del artículo 35 inciso g) de la ley 11.683- que el 3/03/2017 se constituyeron en el domicilio sito en la calle Cabello ?, de esta ciudad, perteneciente a la contribuyente GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A., y verificaron que la sociedad mencionada ?...no emite comprobantes, tickets, factura ni documentos equivalentes por sus operaciones de venta o prestaciones de servicios mayores a diez pesos (\$10)...hecho/s que configura/n a los arts. 1,2,8,9,10,12 y 14 de la RG 1415/03 AFIP...y constituye 'prima facie' la causal prevista por el artículo 40 inciso a) de la Ley 11.683...? (confr. el acta de procedimiento obrante a fs. 3; la transcripción es textual del original; se prescinde del resaltado).    El juez administrativo aplicó las sanciones de clausura por cinco días del establecimiento en el que se constató el hecho y una multa de \$.4.500. Recurrida por la vía administrativa esa decisión fue confirmada, en tanto que el recurso judicial de apelación contra esa decisión, motivó la resolución que se examina por la presente, en la que el tribunal de la instancia anterior resolvió reducir al mínimo legal la sanción de clausura, a 3 días y el monto de la multa, a \$ 300.    3°) Por la apelación y por el memorial presentado a fs. 186/204 vta. de este legajo, la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A se agravió del rechazo del planteo de nulidad oportunamente formulado con relación a la actuación de los agentes encubiertos e insistió con el planteo de inconstitucionalidad del art. 35 inc. g) de la ley 11.683.    En este sentido, consideró que la disposición legal mencionada: a) dispensa al agente encubierto de cumplir con la obligación que pesa sobre los consumidores finales de exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones concertadas y que, por lo tanto, aquél opera como un agente provocador que instiga a la comisión de la infracción de no emitir; b) implica una manifiesta afectación a la garantía de la razonabilidad porque se prevé la utilización de una figura de excepción para constatar una simple infracción formal; c) prevé la falta de notificación al contribuyente del acto que dispone su inspección por parte de un agente encubierto y por lo tanto, prevé un incumplimiento del requisito de publicidad o comunicación de los actos de gobierno; y d) no prevé la intervención de ?...un órgano imparcial como sería el juez competente...?, sino que establece que la autorización de actuación de un agente encubierto puede emanar de un juez administrativo, que también es parte en el proceso infraccional.    Subsidiariamente, la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. se agravió por considerar que la contribuyente no cometió la infracción enrostrada y que, por lo tanto, la sanción de multa y clausura impuestas resultan ser manifiestamente improcedentes y contrarias a derecho.    En este sentido, manifestó que GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. sí emitió el comprobante correspondiente a través de su controlador fiscal -que tenía un desajuste horario- y que la no entrega de aquél obedeció a que ?...los 'clientes' se retiraron rápidamente y sin que el mozo tuviera tiempo para regresar y así entregar el comprobante...?.    Asimismo, consideró que no sólo no tuvo lugar la constatación objetiva de la infracción, pues el ticket fue emitido, sino que, además, GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. no actuó en forma negligente ni tuvo la intención de dejar de emitir los comprobantes correspondientes a las distintas operaciones a través del controlador fiscal instalado a tal fin. En este

sentido, la representación de la contribuyente consideró que "...se trata -en el peor de los casos- de un supuesto de tardanza por parte del mozo en cuestión en volver con el comprobante, situación que necesariamente...debe resultar excluyente del dolo y/o culpa, cuya probanza resulta imprescindible para tener por configurada la infracción imputada...". Por último, se agravió del rechazo del juzgado a quo a la aplicación del artículo 49 de la ley 11.683 por considerar que, aun si se considerara que la infracción fue cometida por la contribuyente, si se tiene en cuenta que se trata de la supuesta omisión de emitir el ticket correspondiente a una consumición de \$.170, la sanción impuesta resulta ser desproporcionada.

4°) Corresponde expresar en primer lugar, en lo que respecta al planteo de inconstitucionalidad del art. 35 inc. g) de la ley 11.683 (inciso incorporado por el art. 1° pto. XI, de la ley 26.044; B.O. 6/7/2005), efectuado por la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A., que "La declaración de inconstitucionalidad constituye la última ratio del orden jurídico, a la que solo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución..." (Fallos 312:2315, entre otros). En este sentido, la utilización de agentes pertenecientes a un organismo estatal para realizar tareas de investigación bajo la modalidad establecida en el art. 35 inc. g) de la ley 11.683, constituye una práctica que realizada bajo ciertos recaudos y restricciones, no afecta por sí misma las garantías derivadas del art. 18 ni de los instrumentos internacionales incorporados en el art. 75 inc. 22, ambos de la Constitución Nacional. Se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre el tema, sosteniendo que: "el empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a garantías constitucionales." (Fallos 313:1305).

Como derivación de la potestad tributaria del Estado, el Fisco tiene asignadas legalmente funciones de fiscalización y verificación, con el fin de detectar y prevenir la desobediencia de los administrados a las normas tributarias (confr. VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Depalma, 1992, pág. 358). Para que la actuación de los funcionarios fiscales sea válida, los alcances y requisitos de la figura definida en el art. 35 inc. g) de la ley 11.683, deben establecerse en el contexto aludido en el párrafo anterior. A tal fin, la norma en cuestión exige que exista una orden fundada del juez administrativo, con expresa referencia a los antecedentes fiscales que obren en la A.F.I.P., respecto del contribuyente que será fiscalizado bajo esta modalidad, todo lo cual se encuentra cumplido en el caso, como se verá a partir del Considerando 10° del presente.

5°) Por el último párrafo del art. 35 inc. g) de la ley 11.683 vigente al momento de comisión de los hechos se establecía que los funcionarios en el ejercicio de tales funciones estarían relevados del deber previsto por el artículo 10 de la ley en cuestión, que establecía la obligación de los consumidores finales de bienes y servicios de exigir la entrega de facturas o comprobantes que documentaran sus operaciones. Si bien actualmente fueron derogadas las disposiciones mencionadas por el párrafo precedente, corresponde expresar que la dispensa en cuestión en modo alguno implicaba la instigación a cometer la infracción como afirma la parte recurrente. En efecto, del texto de la propia ley surge claramente que los funcionarios deben limitarse a constatar la emisión, o no, de las facturas o comprobantes correspondientes, pero no se deriva ninguna autorización para que los funcionarios en cuestión "...adopten una actitud propositiva, ni siquiera insinuada, al contribuyente para que no emita el respectivo comprobante..." (LAURITO, Federico, "¿Es constitucional la figura del agente fedatario?", La Ley, Periódico Económico Tributario, 2010, Junio, 11, N° 444, ps. 5-7).

En este sentido, se ha sostenido: "La circunstancia que se exima al agente encubierto de requerirle expresamente al contribuyente la emisión de la factura por la operación realizada no permite considerar a aquél como agente provocador o instigador de la infracción cometida. El contribuyente no necesita que el adquirente o locatario lo insten al cumplimiento de obligaciones formales que obstaculizan o impiden maniobras de evasión fiscal." (SPISSO, Rodolfo, "El agente encubierto en materia tributaria", La Ley, 2006-C, 766).

En efecto, corresponde tener presente que "...la infracción del inc. a) del art. 40, que reprime al obligado por no entregar o no emitir factura o comprobante equivalente en las condiciones que exige la Administración, se consuma una vez acreditada la conducta omisiva tan luego de perfeccionada la operación comercial gravada; siendo que la actividad posterior del consumidor final -exigiendo o no la entrega o emisión de la documentación que respalda la operación de la cual fue partícipe- constituye un hecho distinto e independiente..." (TORELLO, Santiago José, "De la actuación de agente fiscal encubierto. Revisión de los principales embates doctrinarios", La Ley, Impuestos, 2011, Octubre, N° 10, p. 27-30).

En el mismo sentido, jurisprudencialmente se ha sostenido que "... no se advierte perjuicio para el administrado en cuanto al funcionamiento de esta forma de investigación...toda vez que él debe emitir factura tras una operación comercial sin perjuicio de que el consumidor cumpla o no con su obligación de exigirla. Así este funcionario no puede ser considerado instigador, ya que se limita a efectuar la adquisición como lo haría cualquier persona y pagando el precio, sin hacer comentario alguno sobre si corresponde o no hacer u dejar de hacer algo...únicamente disimulando su investidura..." (C.F.S.M., Sala I, c. 248/07, "Lavora S.A. s/ apelación multa y clausura", 18/12/2007, Reg. N° 7329).

En consecuencia, de acuerdo con lo expresado por los párrafos que anteceden, se ha admitido en la doctrina y en la jurisprudencia, en la interpretación de la norma cuestionada por la defensa, que no puede considerarse instigador o provocador al agente fedatario por la simple conducta de no exigir la emisión o la entrega de la factura o el comprobante correspondientes a la operación concertada, pues de ese modo no se ha generado ninguna interferencia en el accionar del

contribuyente, que eventualmente ya ha decidido no emitir o entregar. En este sentido, corresponde recordar que ?...no es posible instigar a quien ya estaba determinado...? (SACCANI, Raúl Ricardo, ?El agente fiscal encubierto?, La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 12). 6°) En relación con la afectación a la garantía de la razonabilidad invocada por la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. por cuanto por el art. 35 inc. g) de la ley 11.693 se prevé la utilización de una figura de excepción -el agente encubierto- para la constatación de una simple infracción, corresponde expresar, en primer lugar, que ?...la Corte Suprema ha reiterado en numerosas ocasiones que ?la Constitucional Nacional no consagra derechos absolutos, insusceptibles de razonable reglamentación' (Fallos: 312:318, considerando 3°). Ello surge, además, de los artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional. Sobre esta base, la Corte ha entendido que la constitucionalidad de esa reglamentación 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 a las necesidades y fines públicos que las justifican, de manera que no aparezcan infundadas o arbitrarias, sino razonables, es decir, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se procuran alcanzar con ellas (Fallos 247:121). Asimismo, la Corte ha destacado que la carga de la prueba de la irrazonabilidad está en manos de quien la invoca...? (dictamen de la Procuración General de la Nación, causa S.C.S. 400, L.XLVIII, ?Sindicato de Obreros de Estaciones de Servicios, Garages y Playas de Estacionamiento del Chacho c/ Estado Nacional (ANSSAL) s/ acción de amparo y medida cautelar?, emitido el 8 de junio de 2015, al cual se remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación por el pronunciamiento de Fallos: 388:1444). Ahora bien, la figura prevista por el art. 35 inc. g) de la ley 11.683 es un medio idóneo para el fin que se busca, consistente en comprobar la existencia de la omisión fiscal vinculada con el deber de emitir y entregar, en las condiciones establecidas por el organismo recaudador, las facturas y/o comprobantes equivalentes por las operaciones comerciales alcanzadas por aquella imposición. En este sentido corresponde señalar que ?...El flagelo de la evasión impositiva ocasionado como resultado de la falta de instrumentación de las operaciones comerciales que resultan del perfeccionamiento de hechos gravados, justifica -entre otros- la necesidad de recurrir a la figura del agente fedatario, siendo ésta muchas veces la única vía con la que cuenta la Administración a los fines de repeler la conducta omisiva del contribuyente, y compelerlo a respetar la normativa fiscal vigente en la materia...? (TORELLO, Santiago José, op. Cit.).

De este modo, se advierte que la figura prevista por el art. 35 inc. g) de la ley 11.683, con los límites y recaudos allí previstos, constituye un instrumento eficaz a los fines de llevar a cabo las funciones de fiscalización y verificación que el organismo recaudador tiene asignadas legalmente para realizar un efectivo control sobre la facturación de los contribuyentes y, de ese modo, detectar, prevenir y sancionar, la desobediencia de los administrados a las normas tributarias ?...que corrompe el principio de solidaridad social...? (SPISSO, Rodolfo, op. Cit., p.766). Por lo tanto, se advierte que la normativa en cuestión cumple con el estándar que se exige para su validez constitucional en los términos del artículo 28 de la Ley Fundamental sin que la parte recurrente haya aportado elementos que permitan vislumbrar que aquélla no supera el aludido control de razonabilidad. 7°) Que, con relación al cuestionamiento que la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. efectuó respecto de la falta de notificación al contribuyente del acto que dispone su inspección por parte de un agente encubierto incumpliendo con el requisito de publicidad o comunicación del acto administrativo, corresponde expresar que, con un criterio que se comparte, se ha establecido jurisprudencialmente que ?...la publicidad de los actos jurídicos, es un requisito para que estos sean aptos para producir los efectos que le son propios. En el caso de autos, más allá de la incorporación a una ley del procedimiento cuestionado, que implica el conocimiento de todos los administrados de esta metodología, en lo que hace al acto propio de designación de agentes fedatarios para actuar en un determinado caso, ellos deben darse a conocer previo a labrar el acta respectiva, tal como sucedió en el caso de autos. Cabe recordar lo que sostiene ?Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo' T. III, pág. X-6 que: ?...un acto no puede carecer de forma de publicidad y sin embargo ser apto para producir efectos jurídicos ya que la publicidad del acto es un requisito previo a su exigibilidad...En el caso de la falta de publicidad, en cambio el acto no queda viciado sino que no es exigible hasta tanto este requisito sea cumplimentado.' Por ello, puede considerarse cumplido el requisito con la identificación luego de efectuado el consumo para ser oponible al administrado la calidad de agente fedatario...? (C.F.S.M., Sala I, c. 248/07, ?Lavora S.A. s/ apelación multa y clausura?, res. del 18/12/2007, Reg. N° 7329). 8°) Con relación al cuestionamiento que la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. efectuó respecto de la falta de autorización judicial previa para la actuación de los agentes encubiertos, corresponde expresar que se trata de un procedimiento que no origina lesión constitucional, pues está prevista la intervención inicial del juez administrativo y luego la revisión de lo actuado mediante el control judicial previsto a partir de lo dispuesto en el art. 77 de la ley 11.683. Este procedimiento, de acuerdo a lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación reiteradamente a partir de la doctrina de Fallos: 247:646, denota la existencia de un control suficiente para tener por válido lo actuado por el juez administrativo. En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que ?...es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales -de índole administrativa- destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la

Administración (Fallos: 193:408; 240:235; 244:548; 245:351, entre otros)...la actividad de tales órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional...ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente...más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica...y...que...quiere decir: a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios; b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos...? (Fallos: 247:646). 9°) Por lo expresado por los considerandos que anteceden, no corresponde hacer lugar al planteo de inconstitucionalidad efectuado por la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. por la apelación y por el memorial de fs. 186/204 vta., respecto de lo establecido en el art. 35 inc. g) de la ley 11.683. 10°) Ahora bien, como se estableció por el considerando 4° de la presente, por el art. 35 inc. g) de la ley 11.683 se exige que exista una orden fundada del juez administrativo, con expresa referencia a los antecedentes fiscales que obren en la A.F.I.P., respecto del contribuyente que será fiscalizado bajo esta modalidad. Previo a efectuar el examen del cumplimiento de aquellos requisitos en el presente caso, corresponde expresar que el concepto de los ?antecedentes fiscales? a los que alude el art. 35 inc. g) de la ley 11.683, no debe entenderse limitado a la acreditación de una reincidencia en la infracción, sino que se trata de una expresión que alude a la información respecto de un contribuyente con que cuente la administración tributaria, sea aquella que obre en los registros o bases de datos del organismo, o que se trate de información con trascendencia tributaria que a aquéllos pudiera agregarse por distintas vías.

En este sentido, ha expresado esta Sala que cuando por el art. 35 inc. g) de la ley 11.683 se alude a ?antecedentes fiscales?, no se está haciendo referencia sólo a los antecedentes que pudiera registrar un sujeto por la comisión de infracciones fiscales anteriores, sino a toda información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de anoticiamientos, anónimos o no, efectuados por particulares o de cualquier otro origen, por los cuales el juez administrativo haya tomado conocimiento de la omisión posible de emitir y entregar facturas o comprobantes equivalentes, con las formalidades que se exigen por la A.F.I.P.-D.G.I., por parte de un contribuyente determinado (confr. Regs. Nos. 237/11 y 6/14, de esta Sala ?B?). 11°) En el caso, a fs. 3 del ?CUERPO DE ANTECEDENTES? que obra reservado por la secretaría se observa una nota suscripta por una persona identificada como ?A.B.? por la cual se manifestó: ?en este lugar no dan ticket hasta que uno lo reclama...se llama el lugar ?tiendas naturales'? (la transcripción es copia textual del original citado). De conformidad con lo expresado por el considerando que antecede, la nota mencionada constituye un antecedente con entidad suficiente para habilitar al juez administrativo a autorizar a los inspectores a actuar de conformidad con lo previsto por el art. 35 inc. g) de la ley 11.683 y, en efecto, motivó la emisión del acto administrativo de autorización de funcionarios por parte de la Directora de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I., con fecha 3 de marzo de 2017. En el mismo se menciona cuáles son los fundamentos, las normas aplicables, los datos de los funcionarios que se designan, cuál es la fecha de vigencia de la autorización y para qué local, por todo lo cual se trata de un acto administrativo válido, ya que cuenta con todos los elementos y requisitos esenciales del acto administrativo: objeto, causa, motivación, procedimiento previo y finalidad, además de fecha y firma del funcionario competente (confr. RODRIGUEZ, María José, ?El acto administrativo tributario?, Ábaco, 2004, págs. 68 y sigs.). Por lo tanto, lo decidido por el punto I de la resolución recurrida se ajusta a derecho, y debe ser confirmado. 12°) Con relación a la constatación del hecho, por la resolución recurrida se consideró acreditada la materialidad de las circunstancias asentadas en el acta aludida por el considerando 2° de la presente y la responsabilidad de GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A. por la comisión de la infracción verificada, a la cual el juzgado a quo atribuyó significación jurídica según lo establecido por el art. 40 inc. a), de la ley 11.683. El hecho constatado en el procedimiento de que da cuenta el acta de fs. 3 infringe las formas que el organismo recaudador ha establecido para ejercer las funciones de control y tiene adecuación típica en lo establecido por el art. 40 inc. a) de la ley 11.683, por el cual se prevé: ?...Serán sancionados con multa... y clausura...quienes: a) No entregare o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes...en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de ingresos Públicos...? (la transcripción es copia textual). Los agravios de la representación de la contribuyente relacionados con la falta de configuración de los elementos objetivos de la infracción y con la inexistencia de culpa o dolo en el accionar de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A., no pueden tener una recepción favorable. En este sentido, corresponde expresar que, contrariamente a lo manifestado por la parte recurrente, no se encuentra probada la emisión oportuna del comprobante correspondiente, pues no resulta verosímil que el ticket N° .00117614 -que fue aportado por la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. en fotocopia a fs. 40 y luce emitido a las 16:59:08 del 3/03/2017- corresponda a la consumición efectuada por los funcionarios actuantes en el caso, quienes por el acta de fs. 3 dejaron constancia de haber ingresado al local comercial a las 17:00 horas y de haber pedido la cuenta a las 17:45 de aquel día, ante lo cual se les entregó un comprobante identificado como ?Control de Mesa? emitido a las 17:47 luego de lo cual ?...se dirigieron a la puerta de salida del recinto sin salir del mismo, no rectificando el contribuyente su conducta durante el trayecto. Continuando con el procedimiento los actuantes procedieron a identificarse exhibiendo credenciales y el formulario ?Autorización de Funcionarios'? (confr. fs. 3 y 4).

En este sentido, aún si, como sostiene la parte recurrente, hubiera existido un desajuste en el reloj del controlador fiscal debió quedar asentado en el Libro Único de Registro, lo cual no se encuentra probado pues sólo se aportó una constancia de programación de la cual obra una copia a fs. 73, que da cuenta de una solicitud de reparación de fecha 9/03/2017, es decir, seis días después del hecho constatado; además, se advierte que el ticket obrante a fs. 5 fue emitido el 3/03/2017 a las 17:53:31 y que aquel horario resulta acorde con los horarios de inicio y finalización del procedimiento que se asentaron en el acta de fs. 3. Por ello es que no resulta verosímil que ante la solicitud de la cuenta por parte de los funcionarios, el mozo haya entregado el comprobante denominado 'Control de mesa' y no el ticket correspondiente como se sostiene. Además, se advierte que el ticket N° 00117614 corresponde a una consumición de la mesa 19, que fue atendida por el mozo 9, cuando por el comprobante denominado 'Control de mesa' que se entregó a los inspectores actuantes en el caso se consignó que correspondía a la mesa 10 y al mozo '9 REEMPLAZO' (confr. fs. 4).

Asimismo, el hecho de que el mozo haya entregado aquel comprobante ante la solicitud de la adición por parte de los funcionarios, desvirtúa la versión de los hechos brindada por la parte recurrente vinculada con la existencia de un mero supuesto de tardanza en la entrega del ticket correspondiente. Por lo tanto, la versión de los hechos brindada por la parte recurrente no sólo se presenta como carente de sustento probatorio suficiente, sino también como inverosímil y contraria al sentido común y la experiencia. 13°) Por último, corresponde tener en cuenta que, conforme a lo establecido por el art. 1 de la R.G. N° 3330/12 (A.F.I.P.): '...Los contribuyentes obligados a emitir comprobantes de sus operaciones mediante la utilización de controladores fiscales...no podrán emitir -por medio alguno- los documentos comúnmente conocidos como 'comandas', ya sea que se trate de operaciones de consumo en el establecimiento o que involucren el servicio de entrega a domicilio...' (el resaltado corresponde al presente). Asimismo, respecto del momento en que debe realizarse la emisión y la entrega del comprobante fiscal correspondiente, por el art. 13 de la R.G. N° 1415/03 (A.F.I.P.) se establece: '...La factura y los demás comprobantes... deberán ser emitidos y entregados en los momentos que, para cada operación se indican seguidamente: ...De tratarse de operaciones con los sujetos indicados en el primer párrafo del artículo 10 de la Ley N° 11.683... [consumidores finales], la entrega de los referidos documentos corresponderá ser efectuada en el momento en que se realice la operación, entendiéndose por tal, el que para cada caso se indica:...2. Prestaciones de servicios y locaciones de obra y servicios: cuando se concluya la prestación o ejecución, o se perciba -en forma total o parcial- el precio, lo que fuera anterior...' (el resaltado es de la presente). Conforme lo expresado por el considerando que antecede, en el caso, al momento de concluirse la prestación o ejecución del servicio en cuestión, la contribuyente no entregó ticket o comprobante fiscal alguno, y el mismo tampoco habría sido emitido ni entregado en el segundo supuesto establecido por la reglamentación para hacerlo: la percepción del precio, pues los funcionarios entregaron el dinero correspondiente sin que se haya emitido, hasta ese momento, comprobante fiscal alguno respaldatorio de la operación involucrada, sino solo un comprobante identificado como 'Control de Mesa' carente de validez fiscal. Por lo demás, la contribuyente tampoco ha invocado alguna circunstancia que haya impedido la emisión y la entrega del comprobante en las oportunidades previstas reglamentariamente para cumplir con el mandato normativo ni efectuó manifestación alguna con relación a la emisión del comprobante que sí se entregó a los inspectores, carente de validez fiscal. 14°) Ahora bien, en lo atinente a las sanciones impuestas, para evaluar los agravios de la representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A., es necesario determinar cuál es la ley aplicable al caso; a tal fin corresponde tener en cuenta que por la redacción del art. 40 de la ley 11.683 vigente al momento de la comisión de la infracción presunta que constituye el objeto de este sumario, se preveían las sanciones de multa de trescientos pesos (\$ 300) a treinta mil pesos (\$ 30.000) y de clausura de tres (3) a diez (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de DIEZ PESOS (\$ 10), a quienes no entregaren o no emitieran 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. Asimismo, el texto del art. 49 de la ley 11.683 que se encontraba vigente en aquella época establecía, en lo pertinente: '...En los supuestos de los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a su continuación, 40 y agregado a su continuación, el Juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. En el caso de los artículos 40 y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción?'. Con posterioridad, por los arts. 193 y 194 de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017) se sustituyeron, respectivamente, el primer acápite y el inciso 'a' del art. 40 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998), cuya redacción quedó establecida del modo siguiente: '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 emitieran 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...?. Asimismo, por el artículo 204 de la ley 27.430 se sustituyó el texto del artículo 49 de la ley 11.683 y, en lo que interesa para esta decisión, se eliminó la posibilidad de eximir total o parcialmente las sanciones impuestas, facultad que tampoco se prevé en otra disposición. 15°) La evaluación sobre el carácter más favorable de dos o más regímenes legales sucesivos?...Requiere una comparación concreta de las dos situaciones legales surgidas de la reforma legal posterior a la comisión del hecho: debe compararse la aplicación al caso de la situación legal vigente en el momento de comisión con la que resultaría como consecuencia de la reforma. Esta comparación es concreta porque debe referirse al caso que se juzga. En esta comparación deben tomarse en cuenta, en primar lugar, las penas principales y luego la ley en su totalidad (penas y consecuencias accesorias y modificaciones del tipo penal y de las reglas de la Parte General referentes, por ejemplo, a la capacidad de culpabilidad, a las causas de justificación, a las de inculpabilidad, etcétera)? (confr. Enrique BACIGALUPO, ?Derecho Penal. Parte general?, segunda edición, Buenos Aires, Hammurabi, 1999, pág. 189). 16°) Aplicados estos criterios al caso concreto, de la escala legal prevista por el art. 40 de la ley 11.683 y de lo establecido por el art. 49 de aquel cuerpo legal, según la redacción vigente al momento de la constatación del hecho (t.o. por el decreto N° 821/98), se permite aplicar las sanciones de multa y clausura, sólo una de ellas, o ninguna. Por el contrario, la sanción que correspondería establecer en el caso, de conformidad con lo dispuesto por el art. 40 de la ley 11.683, según el texto sustituido por los arts. 193 y 194 de la ley N° 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), sería la de clausura, sin posibilidad de eximición.

Por lo expuesto, el régimen emergente de los artículos 40 y 49 de la ley 11.683 según la redacción vigente al momento del hecho (t.o. por el decreto N° 821/98), rige en el caso ?sub examine? como derivación de la ultraactividad de la ley penal más benigna, en virtud de resultar más beneficioso en su aplicación al caso concreto que se examina, que el texto vigente actualmente de la ley 11.683 modificado por los arts. 193, 194 y 204 de la ley 27.430 (art. 2 del Código Penal). 17°) Sentado ello, en cuanto a la graduación de la sanción del caso examinado desde la perspectiva delineada por los considerandos anteriores, el parámetro establecido por la norma aplicable es, como se dijo, de multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días. En ese marco, debe ponderarse la naturaleza y magnitud de la infracción constatada y las circunstancias particulares del hecho y del contribuyente; en ese orden, se observa que se trató de una única operación de venta de \$ 170, por la que no se emitió ticket o factura en el momento exigido legalmente, sino solo una comanda con valor, y que la contribuyente poseía controlador fiscal, el cual se encontraba funcionando al momento de verificarse la infracción (confr. fs. 5 de este expediente). Asimismo, se advierte que la contribuyente no registra antecedentes computables (confr. fs. 58). La representación de GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A. se agravio de la sanción impuesta -3 días de clausura y \$ 300 de multa- por considerar que resulta desproporcionada y excesiva en relación con la supuesta infracción constatada. Con relación a la sanción de multa, que fue reducida al mínimo legal por la instancia anterior, no surgen del recurso ni del memorial presentado por la parte recurrente en esta instancia datos o argumentos que determinen que aquélla resulte desproporcionada o excesiva en su relación con el hecho constatado, a la luz de las circunstancias tenidas en cuenta en la resolución apelada y de los parámetros expresados por los párrafos anteriores. En efecto, la parte apelante no ha indicado razones por las cuales la sanción de multa en cuestión resultaría inadecuada como respuesta punitiva en el caso ?sub examine?. Por el contrario, si se tienen en cuenta los parámetros expresados por los párrafos precedentes, se advierte que la imposición de una sanción de multa resulta ajustada a derecho y adecuada al hecho constatado cometido por GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A.

Con relación a la reducción de aquella sanción al mínimo legal, que fue dispuesta por la instancia anterior, cabe expresar que más allá de que se comparta o no esa decisión, la jurisdicción de esta alzada se encuentra limitada por el recurso interpuesto en favor del sumariado, por lo que en virtud de la garantía del debido proceso, se encuentra vedado disponer todo aquello que pueda implicar reformar la decisión recurrida en perjuicio de aquel, por lo que corresponde confirmar lo resuelto en este sentido. Con relación a la sanción de clausura impuesta a GASTRONÓMICA SAN JOAQUÍN S.A., corresponde expresar que a la luz de los parámetros establecidos por los párrafos precedentes y como sostiene la parte recurrente, no se encuentra probado que la operación de compraventa de \$.170 no facturada oportunamente revista una gravedad relativa en función del giro comercial de la contribuyente sumariada, que la torne de una gravedad tal que no admita la eximición de esta sanción. Por lo tanto, corresponde revocar la sanción de clausura del establecimiento comercial de GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A. sito en la calle Cabello ?, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, eximiendo a la contribuyente de aquella sanción. Por ello, SE RESUELVE: I. RECHAZAR el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la parte recurrente. II. CONFIRMAR la resolución recurrida en cuanto no hizo lugar a los planteos de nulidad efectuados por la parte recurrente. III. CONFIRMAR la resolución recurrida en cuanto por aquélla se dispuso confirmar la resolución administrativa de fs. 83/100 y reducir la multa impuesta a GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A. IV. REVOCAR la resolución recurrida en cuanto se dispuso confirmar la resolución administrativa de fs. 83/100 y reducir la sanción de clausura impuesta a GASTRONÓMICA SAN JOAQUIN S.A.; y EXIMIR a la contribuyente de aquella sanción (confr. art. 49 de la ley 11.683). V. CON COSTAS en la medida de lo resuelto (arts. 530, 531 y ccs. del

C.P.P.N.). Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase junto con la documentación que obra reservada por la secretaría. La presente se suscribe de conformidad con lo dispuesto por el art. 24 bis del C.P.P.N., incorporado por la ley 27.384. Fecha de firma: 31/07/2018 Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA  
Firmado (ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA Cor relaciones Ley 11683 ? BO:  
12/01/1933 030087E