

Ley 11 683 Ley 27 430 Falta De Emision Del Ticket Sancion De Clausura Sancion De Multa Ley Penal Mas Benigna Principio De Proporcionalidad

JURISPRUDENCIA

Ley 11.683. Ley 27.430. Falta de emisión del ticket. Sanción de

clausura. Sanción de multa. Ley penal más benigna. Principio de proporcionalidad Se revoca parcialmente la resolución dictada en cuanto confirmó la multa impuesta a una contribuyente, por no constituir hoy una sanción conforme la reforma introducida (artículo 40 -inciso a- de la ley 11.683, según ley 27.430 y artículo 2 del Código Penal). Asimismo, se reduce al mínimo legal la clausura impuesta. Ello así, al resultar aplicable la ley 27.430 que resultó ser más benigna. Sin embargo, se señaló la necesidad de observar el principio de proporcionalidad y razonabilidad entre la sanción impuesta y el bien jurídico tutelado, al tratarse de una infracción al Fisco de muy menor monto, en que la sancionada no expidió ticket de compra. Córdoba, 19 de septiembre de 2018.- Y VISTOS: Estos autos caratulados: ?L. M. A. S/ INFRACCIÓN LEY 11.683? (Expte. FCB 42111/2017), venidos a conocimiento de esta Sala B del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por los Dres. Tomás Bobadilla y Germán Luis Gianotti, en representación de la contribuyente M. A. L., en contra de la resolución dictada con fecha 13 de diciembre de 2017 por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba, por medio de la cual decidió: ?I. REDUCIR LA SANCION DE CLAUSURA AL PLAZO DE TRES DÍAS Y CONFIRMAR LA MULTA POR LA SUMA DE \$4.000 impuestas a la contribuyente María Amanda Lucena?. Y CONSIDERANDO: I. Arriban los presentes autos a esta Alzada en virtud del recurso de apelación incoado por los representantes de la contribuyente, M. A. L., en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba, cuyo fragmento resolutivo ha sido transcripto precedentemente. Para así resolver, el juez de Primera Instancia sostuvo que el acta de constatación labrada por los inspectores de AFIP reviste la calidad de instrumento público y goza de entera fe. Que en el caso de autos, ha quedado acreditado por el acta de infracción que no se emitió ticket por la operación de venta efectuada, conforme a la reglamentación aplicable al caso y que las manifestaciones de la contribuyente y la prueba presentada no alcanzan para eximirla de responsabilidad. Señaló el magistrado, citando jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación, que las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, lo cual amerita, a su criterio, la imposición de la multa aplicada a la contribuyente L.. En relación a la clausura, en cambio, entendió que si bien se constató sólo una operación en infracción por la suma de \$69, teniendo en cuenta el carácter de reincidente de la contribuyente en la infracción penada por el art. 40 inc. a de la ley 11.683, no corresponde eximirla de la sanción aplicada. No obstante ello, en virtud del principio de proporcionalidad y razonabilidad que debe existir entre la sanción impuesta y el bien jurídico tutelado, redujo la sanción al plazo de tres días, mínimo legal conforme la norma vigente al momento del hecho, sin aplicar el agravante por reincidencia. II. Los representantes de la contribuyente L. manifestaron su discrepancia con la decisión asumida consistente en confirmar la multa impuesta por AFIP y reducir la sanción de clausura al plazo de tres días, entendiendo que la resolución impugnada exhibe un evidente exceso de punición y carece de toda proporción y racionalidad. III. Radicados los autos ante esta Alzada, comparecen y evacúan el informe del art. 454 del C.P.N los representantes de la contribuyente L., Dres. Germán Luis Gianotti y Tomás Bobadilla, ampliando los fundamentos expresados al momento de interponer el recurso. Señalan que el Juez de Primera Instancia no ha aplicado correctamente el art. 49 de la ley 11.683 (principio de insignificancia o bagatela) y se debió haber eximido a la contribuyente de las sanciones impuestas por AFIP. Subsidiariamente, se agravan por el exceso de punición, atacando el decisorio por carecer de toda proporción y racionalidad. Entienden que no hay certeza de los hechos contenidos en el acta de comprobación y cuestionan que la prueba de dicho instrumento sea sólo la visualización de los actuantes sin que haya pruebas adicionales que acrediten la infracción imputada. Solicita la aplicación del principio de la ley más penal más benigna, por haberse modificado el art. 40 de la ley 11.683 mediante ley 27.430, no previendo la nueva norma la aplicación conjunta de multa y clausura en caso de las infracciones que ella sanciona. IV. Por su parte, la representante del Fisco Nacional, doctora Eliana F. López Ardiles, con el patrocinio letrado del Dr. Aldo Martín Molina, presentó escrito de mejora de los fundamentos de la resolución apelada (ver fs. 125/135.), al que se remite en 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 Liliana Navarro, en segundo lugar al señor Juez de Cámara doctor Luis Roberto Rueda y por último, al señor Juez de Cámara doctor Abel G. Sánchez Torres. La Señora Juez de Cámara, Liliana Navarro, dijo: I. Los presentes autos son traídos a esta instancia en virtud del recurso de apelación intentado por los representantes de la contribuyente M. A. L. en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba, mediante la cual dispuso reducir la sanción de clausura impuesta a la contribuyente M. A. L. al plazo de tres días, además de confirmar la multa de cuatro mil pesos(\$4.000). 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 23.09.2016, las funcionarias de AFIP-DGI pudieron constatar que en el local sito en Av. Rafael Nuñez N° de barrio Cerro de las Rosas de esta ciudad de Córdoba, perteneciente a la contribuyente M. A. L., en ocasión de realizar una operación de venta de productos de almacén varios y una etiqueta de cigarrillos por 10, por la suma de \$69, no se emitió ticket, factura o documento equivalente en los términos que exige la R.G. de AFIP 1415/2003, conforme surge del acta labrada N° 0110002016060550202.

III.-De la normativa aplicable Con respecto a la normativa aplicable al caso cabe el señalamiento de que la resolución de fecha 13.12.2017 fue resuelta por el juez instructor conforme la ley 11.683 t.o. 1998, vigente al momento del hecho. Sin embargo, debe resaltarse que 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. 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 revocar la multa de cuatro mil pesos (\$4.000) que fuera impuesta por el Fisco a la contribuyente M. A. L. y confirmada por el a quo, por aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Con respecto a la sanción de clausura, el art. 40 de la ley 11.683, tanto en su redacción anterior como en la actualmente vigente, prevé que el mínimo y el máximo de la pena se duplicará en caso de reincidencia en la infracción dentro de los dos años desde que se detectó la anterior, por lo que se advierte que la voluntad del legislador ha sido imponer una sanción más gravosa a quien incumple la norma de forma reiterada. En el caso de autos, la infracción cometida por la contribuyente consiste en no haber emitido ticket, factura o documento equivalente por la venta realizada de productos de almacén varios y una etiqueta de cigarrillos por 10, por un monto de \$69, 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. 2°, Cap. B Título I de la Resolución General de AFIP N° 1415/2003, establece que "Están alcanzados por el presente régimen los sujetos -comprendidos en los artículos 5° y 6° 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....?. Ahora bien, en relación a las normas infringidas por el 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 ticket, factura y/o documento equivalente por la venta de productos de almacén varios y una etiqueta de cigarrillos por un monto de pesos sesenta y nueve (\$69). Como ya se ha dicho, corresponde analizar en cada caso las circunstancias del infractor, para así valorar equitativamente la sanción aplicada, debiendo considerarse en el caso la condición de reincidente, no obstante el exiguo monto en juego en la operación. No se puede dejar de advertir que la norma del art. 40 de la ley 11.683, modificada por la ley 27.430, en su párrafo tercero dispone: "El mínimo y el máximo de la sanción de clausura se duplicará cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior?". Pero, coincidiendo con lo señalado por el Juez de Primera Instancia, aplicar a la contribuyente una sanción agravada tornaría excesivo el perjuicio provocado y el principio de proporcionalidad de la pena impone morigerar la sanción, debiendo aplicarse el mínimo legal de dos días, sin duplicarlo por la reincidencia. Ello, toda vez que la sanción de dos días de clausura es lo suficientemente gravosa para la contribuyente, en relación a la infracción cometida, como para aplicar el agravante. Por tal razón, si bien en atención al régimen aplicable entiendo que procede la clausura, la resolución del Juez Federal N° 3 debe ser revisada, en el marco del nuevo régimen vigente. 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. 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, 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, sin aplicar el agravante previsto en el párrafo tercero de la misma norma. V. Por todo lo expuesto, considero que corresponde revocar la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba con fecha 13 de diciembre de 2017, en cuanto confirmó la multa de pesos cuatro mil (\$4.000) por no constituir hoy una sanción conforme la reforma introducida por la ley 27.430. Asimismo, corresponde modificar la resolución impugnada en cuanto redujo al plazo de tres días la clausura impuesta por la AFIP a la contribuyente M. A. L. disponiendo, en consecuencia, su reducción al mínimo legal actualmente vigente de 2 días. Sin costas (conf. art. 530 y 531 del C.P.P.N.). Así voto. El señor Juez de Cámara, doctor Luis Roberto Rueda, dijo: En razón de coincidir con los fundamentos expuestos por la señora Juez del primer voto, me expido en igual sentido. Así voto. El señor Juez de Cámara, doctor Abel G. Sánchez Torres, dijo: Compartiendo los fundamentos y solución propiciada por la señora Juez del primer voto, me expido en igual sentido. Así voto. Por todo lo expuesto; SE RESUELVE: I. REVOCAR PARCIALMENTE la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba con fecha 13 de diciembre de 2017, en cuanto confirmó la sanción de multa de pesos cuatro mil (\$4.000) impuesta a la contribuyente M. A. L. , por no constituir hoy una sanción conforme la reforma introducida (Art. 40 inc. a ley 11.683 según ley 27.430 y art. 2 del C.P.). II. MODIFICAR la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba con fecha 13 de diciembre de 2017, en cuanto dispuso reducir la clausura impuesta a la contribuyente al plazo de tres días y, en consecuencia, disponer su reducción al mínimo legal de 2 días (Art. 40 inc. a ley 11.683 según ley 27.430 y art. 2 del C.P.).

III. Sin costas (conf. art. 530 y 531 del C.P.P.N.) IV. Regístrese y hágase saber. Cumplimentado, publíquese y bajen.

LILIANA NAVARRO JUEZ DE CÁMARA LUIS ROBERTO RUEDA ABEL G. SÁNCHEZ TORRES JUEZ DE
CÁMARA JUEZ DE CÁMARA ABEL G. SÁNCHEZ JUEZ DE CÁMARA CAROLINA PRADO SECRETARIA DE
CÁMARA 032493E