

## Sancion De Clausura

JURISPRUDENCIA Sanción de clausura En el marco de una causa por infracción a la ley 11683, se revoca la resolución que dispuso revocar la resolución dictada en sede administrativa que impuso dos (2) días de clausura. Buenos Aires, 30 de agosto de 2019. VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por la representación de la A.F.I.P.-D.G.I. a fs. 135/144 de estas actuaciones contra la resolución de fs. 129/134 del mismo expediente, por la cual el juzgado "a quo" dispuso: "...I) REVOCAR la resolución de fs. 68/80 en cuanto impone la sanción de clausura de 2 días del establecimiento de la calle Marcelo T de Alvear N° ... de esta ciudad. II) CON COSTAS..." (la transcripción es copia textual del original; se prescinde del resaltado original). La presentación de fs. 162 de las presentes actuaciones, por la cual el representante de la A.F.I.P.-D.G.I. informó en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. La presentación de fs. 163/168 vta. de las presentes actuaciones, por la cual los abogados representantes de F. S.R.L. propician se rechace el recurso de apelación interpuesto por el representante de la A.F.I.P.-D.G.I. y se confirme lo resuelto. Y CONSIDERANDO: 1°) Que, por la lectura del acta obrante a fs. 1 de estas actuaciones, se advierte que por ésta se dejó constancia que, el día 2 de junio de 2017, dos funcionarios de la A.F.I.P.-D.G.I. se constituyeron en el local comercial perteneciente a la contribuyente F. S.R.L., sito en Marcelo T. de Alvear ..., de esta ciudad, y que en aquella oportunidad constataron que la contribuyente "...no emite comprobantes, tickets, facturas y/o documento equivalente por sus operaciones de venta mayores a \$ 10 desarrolladas en este domicilio comercial, en virtud de no emitir ticket por la venta de: 1 prom. Gancia bat. por \$ 170 y 1 prom. Gin tonic por \$ 195...Hecho que configura infracción a art. 1, 2, 8, 9, 10, 12, y 14 de la RG 1415/03 (AFIP)...en orden a la remisión efectuada por el artículo 63 de la misma norma y constituye "prima facie" la causal prevista por el inciso a) del artículo 40 de ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) ...? y que "...todo ello se prueba con: la constatación de los actuantes al momento de la verificación y la visualización de un documento con número de control: 11-311257, Mzserv3877, mesa 3, fecha 02/06/2017 con el detalle de la consumición descripta más arriba el cual es intervenido por los actuantes...?. Luego se consignó la citación a la contribuyente a la audiencia de descargo y, asimismo se dejó constancia de que "...el camarero manifiesta haber emitido el ticket correspondiente y agrega que se revisará la cinta testigo...?. Finalmente, el acta en cuestión fue firmada por los funcionarios intervinientes y por el empleado del local comercial referido. 2°) Que, la resolución apelada se fundó en la insuficiencia probatoria del acta labrada por los inspectores de la A.F.I.P.-D.G.I. para comprobar la infracción atribuida a la contribuyente F. S.R.L., en razón de que dicho instrumento "...no relata los hechos u omisiones concretos que habrían tenido lugar en el horario en que el acta fue labrada, ni circunstancias relativas a los mismos...?, sino únicamente la observación por parte de los funcionarios del mencionado organismo de un documento con el detalle de una consumición emitido varias horas antes de la comprobación de la supuesta infracción (confr. fs. 129/134 de estas actuaciones). Al respecto, el juez "a quo" señala "...el desfase temporal que da cuenta de la inconsistencia material del acta (...) toda vez que no resulta razonable considerar que en ese acto (celebrado el día 2/6/2017) a las 22:05 horas, los actuantes hubiesen constatado la falta de emisión del ticket o la entrega de una comanda a algún cliente mediante la observación de un documento emitido a las '18:1 horas', es decir, cerca de cuatro horas antes de la celebración de la constatación referida e incluso una hora y media antes del inicio del operativo desarrollado por los funcionarios de la AFIP..." (confr. fs. 129/134 de estas actuaciones). Concretamente, la juez de la instancia anterior fundó su decisión en que no surgen elementos que prueben fehacientemente que en el local de la contribuyente se haya realizado alguna operación comercial por la que se hubiese omitido emitir el ticket o documento equivalente en las formas, las condiciones y los requisitos establecidos por el organismo recaudador. 3°) Que, por el recurso de apelación interpuesto, la representación de la A.F.I.P.-D.G.I. se agravio de la decisión dictada a fs. 129/134 de estas actuaciones por considerar que los fundamentos y conclusiones a los que arribó la juez de primera instancia son erróneos y que los inspectores actuantes observaron e intervinieron la comanda valorizada, circunstancia que prueba la comisión de la infracción atribuida. Se agravio asimismo por considerar que el acta de constatación constituye un instrumento público cuyo contenido goza de plena fe, mientras no medie prueba fehaciente que la desvirtúe y, agregó que el contribuyente no aportó al expediente prueba alguna que sustente sus descargos. 4°) Que no cabe desestimar el valor probatorio del acta de comprobación. En efecto, por el art. 41 de la ley 11.683 (t.o. por el decreto 821/98) se dispone: "...los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura...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...?. Por las circunstancias mencionadas por el considerando 1° de la presente, se pone en evidencia que el acta de fs.

1 fue labrada de conformidad con las previsiones del art. 41 de la ley 11.683. Por otra parte, cabe señalar que la contribuyente no compareció a la mencionada audiencia y en sus descargos no desconoció haber emitido la comanda valorizada y si bien manifestó haber emitido el ticket fiscal correspondiente a esa operación, el mismo no fue aportado al expediente. 5°) Que el comportamiento constatado por el acta de fs. 1, consistente en la emisión de una comanda valorizada, por los montos de ciento setenta pesos (\$ 170) y ciento noventa y cinco pesos (\$ 195), constituye una infracción al artículo 40, inc. 1° de la ley 11.683. En efecto, por el artículo 40, inc. 1° de la mencionada ley -norma con la cual se encuadró el hecho atribuido- se tipifican ilícitos formales especiales, y entre otros casos, por esta norma se sanciona a quienes: 1°) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes...en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos...?. En lo que interesa al presente caso, aquella norma se integra, entre otras normas atinentes a la facturación de operaciones, con la Resolución General N° 3561 de la A.F.I.P. que por su artículo 16 establece que "...los contribuyentes obligados a utilizar controladores fiscales no podrán emitir por medio alguno, los documentos comúnmente conocidos como 'comandas' en la medida que los mismos consignen el valor monetario de los bienes enajenados o locaciones o servicios prestados en el establecimiento o que dichas operaciones involucren el servicio de entrega a domicilio 'delivery'...?. 6°) Que, de acuerdo a lo expresado, la infracción constatada se vincula con la supuesta emisión de facturación sin las formas, los requisitos y las condiciones establecidas por la A.F.I.P., pues el impedimento establecido por vía reglamentaria por el organismo recaudador para emitir comprobantes no fiscales valorizados (art. 16 de la R.G. N° 3561/2013), tiene como fin evitar que los contribuyentes usen aquéllos para entregarlos a los consumidores en lugar de la factura o del ticket, por las operaciones que realizan. 7°) Que, sentado ello y acreditada la materialidad de la infracción en lo atinente a la sanción que cabe imponer, 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 que constituye el objeto de este sumario (2 de junio de 2017), 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 emitieren facturas o comprobantes equivalente por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias, de prestación de servicios que realicen en las formas, los requisitos y las condiciones establecidas por 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...?. 8°) Que, 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 1° del art. 40 de la ley 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 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 ...?. Asimismo, por el art. 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 de la sanción establecida para la infracción del art. 40, facultad que tampoco se prevé por otra disposición. 9°) Que, la evaluación sobre el carácter más favorable de dos o más regímenes legales sucesivos "...Requiere de 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 primer 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). 10°) Que, la escala de las sanciones previstas por el art. 40 de la ley 11.683 y la posibilidad de atenuación de aquellas sanciones establecida por el art. 49 de aquel cuerpo legal, según la redacción vigente al momento de la constatación del hecho (2 de junio de 2017), permite aplicar, de acuerdo a la gravedad de la infracción y a las características del contribuyente, las sanciones de multa y clausura, sólo una de ellas o ninguna. Por el contrario, la sanción que correspondería en el caso, por aplicación de lo dispuesto por el art. 40 de la ley 11.683, según el texto sustituido 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), sería la de clausura sin multa, sin posibilidad de eximición. 11°) Que, por lo tanto, 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). 12°) Que, para la graduación de la sanción del caso examinado desde la perspectiva delineada por el considerando anterior, corresponde tener en cuenta que el parámetro establecido por la norma aplicable es de multa entre \$ 300 y \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días, con la posibilidad de eximición de ambas o de alguna de aquellas sanciones, atendiendo a la ponderación de la naturaleza y la magnitud de la infracción constatada y las circunstancias particulares del hecho y del contribuyente. En el caso, se trató de una única supuesta venta de ?...1 prom. Gancia bat. por \$ 170 y 1 prom. Gin tonic por \$ 195...? por la que no se emitió oportunamente el ticket exigido legalmente (confr. fs. 1 de las presentes actuaciones) y, además, de las constancias que obran incorporadas al expediente se advierte que la contribuyente no registra antecedentes computables (confr. fs. 26 de la presente). 13°) Que, por todo lo expresado, corresponde revocar la resolución recurrida en cuanto por aquélla se dejó sin efecto la sanción de clausura de dos (2) días impuesta al establecimiento comercial de F. S.R.L. (confr. fs. 68/80 de las presentes actuaciones), debiéndose eximir a la contribuyente de esa sanción, e imponerle una sanción de multa de tres mil pesos (\$ 3.000). Por ello, SE RESUELVE: I. REVOCAR la resolución recurrida en cuanto por aquélla se dispuso revocar la resolución dictada en sede administrativa que impuso dos (2) días de clausura a F. S.R.L.; EXIMIR a la contribuyente de la sanción referida (confr. art. 49 de la ley 11.683) e IMPONER a F. S.R.L. una sanción de multa por el monto de tres mil pesos (\$ 3.000). II. SIN COSTAS (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.) Regístrese, notifíquese y devuélvase. La presente se suscribe en función de la competencia otorgada por el art. 24 bis, inc. 1 del C.P.P.N. (texto según ley 27.384). ROBERTO ENRIQUE HORNOS  
JUEZ DE CAMARA ANTE MI JULIAN O. CALZADA SECRETARIO DE CÁMARA  
043753E