

## Aplicacion De Multa Clausura Del Establecimiento Controlador Fiscal

### JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 15 de noviembre de 2019. VISTOS:

Los recursos de apelación interpuestos por la defensa oficial de la contribuyente S. M. y por la representante de la A.F.I.P. a fs. 208/210 vta. y a fs. 211/214, respectivamente, contra la resolución de fs. 203/206 vta. por la cual el señor juez a cargo del juzgado a quo resolvió: ?...I. CONFIRMAR PARCIALMENTE la resolución dictada el día 31 de mayo de 2019 (cfr. Fs. 154/166) por la Dirección General Centro de la A.F.I.P.-D.G.I., en cuanto resolvió confirmar y mantener el acto dictado a fs. 11/15, por la cual se dispuso la aplicación de una multa de tres mil pesos (\$ 3.000) a la contribuyente S. M. y DEJAR SIN EFECTO la sanción de CLAUSURA de tres (3) días del establecimiento sito en la Avenida N. ..., de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, explotado por la contribuyente S. M. ...en los términos de los art. 40 inciso ?a', 49 y concordantes de la ley 11.683 y de las Resoluciones Generales A.F.I.P. nros. 3561/2013 (Anexo III, capítulo ?A', punto 1.2) y 1415/2003 (art. 8, inciso a), punto 7)...II.- CON COSTAS, a cargo de la contribuyente, ello en mérito al sentido del presente decisorio (artículo 530 del C.P.P.N.)...? (la transcripción es copia textual del original; se prescinde del resaltado). Las presentaciones de fs. 221/225 y 228/232, por las cuales la defensa oficial de S. M. y la representante de la A.F.I.P., respectivamente, informaron en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P. Y

CONSIDERANDO: 1°) Por el acta N° 070002017056015502 obrante a fs. 4, se dejó constancia de que el día 18 de septiembre de 2017, funcionarios de la División de Fiscalización N° 4 de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P. se constituyeron en el local comercial sito en Avenida N. ... de esta ciudad, perteneciente a la contribuyente S. M. y constataron que aquélla contaba con un controlador fiscal identificado con el N° ... que no se encontraba habilitado en las formas y con los requisitos establecidos por las normas vigentes en la materia, circunstancia que se tuvo por acreditada en el acta referida mediante ?...las bases de la AFIP-DGI e informe ?Z' visualizado por los actuantes donde se verifica que el controlador se encuentra en uso. Último ?Z' N° 1373 de fecha 16/09/17 por un importe bruto de \$ 6145. PVENTA 0002 correspondiente a 8 tickets...?. 2°) El juez administrativo aplicó a S. M. las sanciones de multa de \$ 3.000 y clausura de 3 días del establecimiento comercial aludido, por considerar al hecho mencionado precedentemente constitutivo de la infracción prevista por el art. 40 inc. a) de la ley 11.683 (confr. fs. 29/33). Aquella decisión fue apelada por la contribuyente y, mediante la resolución administrativa obrante a fs. 154/167, se dispuso confirmar la resolución mencionada. El recurso judicial interpuesto por la contribuyente motivó la resolución que se examina por la presente, en la que el juzgado de la instancia anterior dispuso confirmar parcialmente la resolución administrativa, en cuanto impuso la sanción de multa de tres mil pesos (\$ 3.000) y dejar sin efecto la sanción de clausura de tres días del local comercial oportunamente impuesta a la contribuyente. Para resolver en este sentido, el señor juez a quo tuvo por acreditada la infracción imputada, la que según entendió no revestiría la gravedad suficiente para la aplicación de la sanción de clausura, por lo que consideró de aplicación el art. 49 de la ley 11.683 vigente al momento del hecho, que preveía la posibilidad de eximir total o parcialmente de las sanciones impuestas. 3°) Por el recurso de apelación interpuesto, la defensa oficial de la contribuyente S. M. se agravió de que por la resolución recurrida se valorara la escasa gravedad de la infracción constatada y, aún así, se aplicara una multa de diez veces el monto mínimo previsto, lo que consideró desproporcionado. Sostuvo, además, que la decisión cuestionada sería arbitraria, en tanto no habría brindado ningún argumento para mantener la sanción de multa de \$ 3.000, y expresó que la infracción en cuestión no habría tenido entidad suficiente para afectar el bien jurídico protegido por la norma. Asimismo, se agravió de la imposición de costas, por considerar que ?...mi defendida recurrió la resolución de la AFIP porque realmente se trataba de una decisión injusta, a raíz de un procedimiento llevado a cabo sin resguardarse sus garantías constitucionales (sin ir más lejos, en sede administrativa fue realizado sin asistencia de un abogado defensor)...? (confr. fs. 210). En este sentido, entendió que correspondería la eximición del pago de las costas a M. toda vez que habría tenido razón para litigar y que tampoco podría considerarse que la contribuyente mencionada hubiera resultado la parte vencida ?...pues la sanción más grave que se le impuso fue revocada, atinadamente por ese Juzgado...? (confr. fs. 210). Por su parte, la representante de la A.F.I.P. se agravió de la resolución que se examina por la presente, en tanto por aquélla se consideró que la infracción constatada no reviste gravedad y se dejó sin efecto la sanción de clausura oportunamente impuesta por aplicación del art. 49 de la ley 11.683 vigente al momento del hecho. Destacó que la infracción constatada en autos se trataría de ?...una falta gravísima...?, con aptitud suficiente para afectar el bien jurídico protegido por la norma, en tanto obstaculizaría las facultades de verificación y fiscalización del organismo recaudador. 4°) En primer lugar, corresponde analizar el agravio de la defensa oficial de la contribuyente relativo a que la resolución cuestionada sería arbitraria. Por la lectura de la resolución en cuestión, se aprecia que se meritaban los elementos de juicio que se estimaron necesarios para la solución del pleito y no se advierte un apartamiento inequívoco de la solución normativa prevista para el caso, de acuerdo a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

(Fallos 251:244). El pronunciamiento impugnado se basa en las circunstancias de hecho acreditadas y contiene fundamentos de derecho suficientes para sustentar su validez, por lo que debe descartarse este planteo. 5°) Por la resolución recurrida, como se expresó, se consideró acreditada la materialidad de la infracción consignada en el acta de fs. 4 y la responsabilidad de S. M. por la comisión de aquélla, a la cual el juzgado a quo atribuyó significación jurídica según lo establecido por el art. 40, inciso a), de la ley 11.683, según la redacción vigente al momento del hecho, por la cual se prevé: 'Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS (\$ 300) a TREINTA MIL PESOS (\$ 30.000) y 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), quienes: a) No entregaren o 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...?'. La disposición se integra, entre muchas otras normas atinentes a la facturación de operaciones, con la Resolución General N° 3561/13 de la A.F.I.P. que en su artículo 1° establece -según la redacción vigente al momento del hecho- que los contribuyentes '...deberán utilizar el equipamiento electrónico denominado 'Controlador Fiscal' homologado por este Organismo, para procesar, registrar, emitir comprobantes y conservar los datos de interés fiscal en respaldo de las operaciones que se generen como consecuencia de la compraventa de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios...?'. Por el punto 1.2.1., capítulo A del Anexo III de la misma resolución se establece el procedimiento para tramitar el alta de los controladores fiscales: 'Los sujetos obligados a la utilización de 'Controladores Fiscales' deberán solicitar la habilitación del equipamiento...Se accederá únicamente a través del sitio 'web' de esta Administración Federal con clave fiscal al servicio 'Gestión de Controladores Fiscales'. Como constancia de la presentación realizada y admitida, el sistema emitirá un comprobante que tendrá el carácter de acuse de recibo. El técnico autorizado deberá conformar el trámite para que se genere el comprobante mencionado...La habilitación para el uso del 'Controlador Fiscal' será efectuada únicamente por el técnico autorizado por el proveedor, mediante el procedimiento de inicialización dentro de los TREINTA (30) días corridos de entregado el equipo. La constancia que emita el sistema de archivará en el Libro Único de Registro Físico...?'. 6°) Como se expresó, no se encuentra cuestionada en autos la materialidad de la infracción descrita por el Considerando 1°; por el contrario, tanto en la oportunidad de presentar los escritos recursivos en sede administrativa, como por las presentaciones efectuadas en sede judicial, la sumariada admitió no haber completado el trámite para la habilitación del controlador fiscal, lo cual manifestó que se habría tratado de un error, y sus descargos se limitaron a cuestionar la escasa gravedad de la infracción constatada y la desproporción de la sanción de clausura en relación con la misma. En consecuencia, estando acreditado que S. M. tenía en uso, en el local comercial de su explotación, un controlador fiscal sin haber tramitado el alta correspondiente, se trata de un hecho que se encuentra alcanzado por la descripción típica contenida en la figura prevista por el art. 40 inc. a) de la ley 11.683 citado por el considerando precedente, toda vez que se emitieron comprobantes por sus operaciones sin las 'formas, requisitos y condiciones' establecidas por la A.F.I.P. Por lo tanto, la resolución recurrida, en tanto tuvo por acreditada la comisión de la infracción en cuestión por S. M. resulta ajustada a derecho. 7°) Corresponde rechazar el agravio invocado por la defensa oficial de la contribuyente en cuanto sostuvo que por la conducta verificada no se habría afectado el bien jurídico protegido por el art. 40 de la ley 11.683, en tanto no se habría dificultado la función de verificación del organismo recaudador; por el contrario, las obligaciones formales establecidas por la Resolución General 3561/13 de A.F.I.P. tienen como objetivo que la Administración Tributaria lleve a cabo adecuadamente las funciones de fiscalización, frente a lo cual se observa que, en el caso, se ha constatado el uso de un controlador fiscal carente de la debida habilitación a lo largo de más de cuatro años, esto es, desde 03/07/2013, fecha de inicialización del controlador fiscal cuestionado, hasta el 27/10/2017, fecha en la que el contribuyente regularizó la situación y tramitó el alta del mismo (confr. fs. 36). En efecto, conforme lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el bien jurídico tutelado por la ley fiscal '...no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo sistema económico y de recaudación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado...?. Asimismo, '...las normas relativas a la emisión de facturas se establecen para determinar la capacidad tributaria de los contribuyentes y para ejercer el control del circuito económico por el cual circulan los bienes, garantizándose la igualdad tributaria de los responsables. Por lo tanto, por el incumplimiento de los deberes formales establecidos por el organismo controlador se entorpecen las funciones de aquél y se afecta la igualdad tributaria mencionada, toda

vez que quienes cumplen las leyes se ven perjudicados económicamente con respecto a aquéllos que no las cumplen? (Fallos 314:1376, considerando 9º del voto de la mayoría; en el mismo sentido, véanse los Regs. N° 287/01, 123/08, 126/08, 490/08 y 397/11, y CPE 984/2018/CA1, res. del 7/03/19, Reg. Interno N° 96/2019, de esta Sala ?B?). 8º) Ahora bien, en lo atinente a la graduación de la sanción impuesta, cabe recordar que por la redacción del art. 40 de la ley 11.683 vigente en el momento de comisión de la infracción 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. 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?. 9º) El agravio de la A.F.I.P., que recurrió lo resuelto en cuanto dejó sin efecto la sanción de clausura, debe examinarse en ese marco. A tal fin, debe ponderarse la naturaleza y la magnitud de la infracción constatada y las circunstancias particulares del hecho y las características de la contribuyente; en ese orden, se observa que se trató de una infracción que se verificó a lo largo de más de cuatro años, que la contribuyente carece de antecedentes computables (confr. fs. 28) y que aquella completó el trámite de alta del controlador fiscal pocos días después de la constatación del hecho (confr. fs. 36). En lo que respecta a la sanción de clausura de tres días del establecimiento comercial de S. M. que fue impuesta en sede administrativa y revocada por la resolución en examen, cabe expresar que no se encuentra probado que la infracción constatada revista una gravedad relativa en función del giro comercial de la contribuyente sumariada, o que se haya comprobado en el caso concreto un obstáculo de particular magnitud para la fiscalización, que la torne de una gravedad tal que no admita la eximición de esta sanción. Por lo tanto, la conclusión establecida por la resolución recurrida en cuanto a que la sanción mencionada no se presenta acorde a la magnitud de la infracción constatada y la decisión de dejar sin efecto la misma, resulta ajustada a derecho y debe ser confirmada. En cuanto a la sanción de multa de \$ 3.000 confirmada por la resolución recurrida, de lo cual se agravia la defensa oficial de la contribuyente por considerarla elevada, cabe recordar que se trata de una infracción que, si bien fue subsanada por la contribuyente, se prolongó por más de 4 años, y recién se regularizó la situación una vez que fue detectada por el fisco. Por lo tanto, la resolución recurrida, en cuanto confirmó la sanción de multa de \$ 3.000 oportunamente impuesta en sede administrativa, también resulta ajustada a derecho y debe confirmarse. 10º) Con relación al agravio introducido por la defensa oficial de S. M., relativo a la imposición de costas de la instancia anterior, cabe expresar que por el art. 530 del C.P.P. se establece: ?Toda resolución que ponga término a la causa o a un incidente deberá resolver sobre el pago de las costas procesales? y, el art. 531 de aquel ordenamiento prevé que ?las costas serán a cargo de la parte vencida, pero el tribunal podrá eximirla, total o parcialmente, cuando hubiera tenido razón plausible para litigar?; por lo tanto, deberá analizarse si, en el caso, la parte resultó vencida en sus pretensiones en virtud de lo resuelto por el a quo. En este punto, corresponde señalar que se ha interpretado en doctrina que resulta parte vencida ?...aquella que obtiene un pronunciamiento judicial totalmente adverso a la posición jurídica que asumió en el proceso...? o ?...cuando su pretensión es rechazada en su integridad...? (LOUTAYF FANEA, Roberto G., Condena en costas en el proceso civil, Astrea, Buenos Aires, 2013, pág. 53). Asimismo, en casos en que existan vencimientos parciales y mutuos, corresponde que las costas sean distribuidas entre las partes en proporción al éxito obtenido por cada uno (art. 71 C.P.C. y C.). Así lo interpretó la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial al señalar: ?...se trata de supuestos en los que el resultado de la litis no consagra un vencedor absoluto ya que ambas partes han triunfado y fracasado parcialmente en sus pretensiones y en los que la solución a este respecto es que cada parte soporte los gastos causídicos irrogados en la proporción en que cada una los ha causado. En definitiva, la distribución debe hacerse en proporción al éxito obtenido en el pleito, contemplando quién resultó sustancialmente vencedor o vencido, y haciendo mérito en cada caso de la medida e importancia de las pretensiones que fueron acogidas o rechazadas...? (COM 60069/2005, res. del 29/06/12 de la Sala ?A? de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial). 11º) En el caso, la intervención del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2 en la presente causa tuvo origen, como se dijo, en el recurso de apelación interpuesto en sede administrativa por la contribuyente S. M. contra la resolución administrativa por la cual se impuso a la contribuyente una multa de \$ 3.000 y la clausura de su establecimiento comercial por el término de 3 días. En la oportunidad de presentar el informe en los términos del art. 454 del C.P.P. ante el juzgado de la instancia anterior, la defensa oficial de la contribuyente solicitó: ?...Se revoque la decisión administrativa, en relación a la sanción impuesta a la contribuyente S. M. ...Subsidiariamente, se exima a la imputada de la clausura y se aplique únicamente la sanción de multa (art. 49 ley 11.683), siendo reducida al mínimo legal...? (confr. fs. 196 vta.) En este sentido, se advierte que, si bien por la resolución recurrida se confirmó parcialmente la resolución dictada en sede administrativa por la cual se impuso a la contribuyente una sanción de multa, por aquel mismo pronunciamiento se dispuso también

eximirla de la sanción de clausura de su establecimiento comercial. Por lo expresado, la resolución apelada no sólo no resultó totalmente adversa a las pretensiones de la contribuyente sino que, por el contrario, acogió parcialmente una de las peticiones subsidiarias y resultó en una mejora en la situación de aquella motivada por el escrito recursivo al cual se hizo mención precedentemente. Por lo tanto, corresponde revocar el punto II de la resolución recurrida en cuanto impuso el pago de las costas del proceso a S. M., las cuales corresponde que sean distribuidas entre las partes según el orden causado. Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución recurrida en cuanto dejó sin efecto la sanción de clausura de 3 días del establecimiento comercial de Av. N. 2068 de esta ciudad. CON COSTAS (art. 530, 531 y ccs. del C.P.P.). II. CONFIRMAR la resolución recurrida en cuanto confirmó la imposición de la multa de \$ 3.000 que había sido impuesta en sede administrativa. CON COSTAS (art. 530, 531 y ccs. del C.P.P.). III. REVOCAR el punto II de la resolución recurrida en cuanto impuso el pago de las costas del proceso a la contribuyente S. M. . SIN COSTAS (art. 530, 531 y ccs. del C.P.P.). 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, sirviendo la presente de atenta nota. Se deja constancia de que la presente se suscribe de conformidad con lo dispuesto por el art. 24 bis del C.P.P., incorporado por la ley 27.384. Fecha de firma: 15/11/2019 Alta en sistema: 19/11/2019 Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA Firmado (ante mi) por: MARÍA LUCILA BIENATI, PROSECRETARIA DE CÁMARA 076328E