

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 18 de mayo de 2020**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

Procedimiento tributario. Infracciones. Sanciones. Ley 11.683 –art. 40–. Valor probatorio del acta de verificación y su carácter de instrumento público. En el presente caso no se aprecia que el acta manuscrita sea ilegible. La misma contiene el encuadre legal de la conducta observada, el detalle de la prueba y la notificación a audiencia. Se confirma la resolución apelada que había impuesto la sanción de clausura por no emisión y entrega de tique o factura equivalente mediante Controlador Fiscal habilitado por ventas superiores a pesos diez (\$ 10). Gran Sábana S.A. s/infracción a la Ley 11.683. C.N.P.E., Sala A.

VISTOS: el recurso de apelación interpuesto a fs. 86/89 por la defensa técnica de la contribuyente Gran Sabana S.A., Dr. Ricardo Dino Rolandi, contra la resolución del juez de primera instancia por medio de la cual se resolvió confirmar el resolutorio de la Administración Federal de Ingresos Públicos obrante a fs. 40/51, en lo atinente a la imposición de la pena de clausura del establecimiento comercial sito en la calle Guatemala 4802 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (confr. art. 40 de la Ley 11.683, según Ley 27.430).

La presentación obrante a fs. 100, mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos optó por la vía escrita.

El memorial agregado a fs. 101/103 vta. aportado por la defensa del recurrente en sustento de su recurso.

El pto. I.1 del acta N° 3944 y el pto. II del acta N° 3947, ambas de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, por las cuales se dispuso habilitar la feria judicial extraordinaria para resolver en las causas radicadas en las Salas del Tribunal.

### Y CONSIDERANDO:

1°) Que el juez de primera instancia, mediante resolutorio obrante a fs. 78/84 confirmó la resolución dictada por el órgano administrativo mediante la cual se impuso la pena de clausura del establecimiento comercial sito en la calle Guatemala 4802 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por considerar acreditada la materialidad del hecho infraccional consistente en la no emisión y entrega de ticket o factura equivalente mediante controlador fiscal habilitado por sus operaciones de ventas superiores a \$ 10, conducta que resultó típica en los términos del art. 40 inc. a) de la Ley 11.683, con las modificaciones de la Ley 27.430.

En dicha oportunidad, el magistrado a cargo de la instancia anterior señaló que las nulidades planteadas por la defensa de la contribuyente no habían de prosperar. Al respecto, manifestó en primer lugar que "...a simple vista no se aprecia la supuesta ilegibilidad de la parte manuscrita del acta de fs.3. En este marco, y más allá de advertirse que la parte no se ha encargado de precisar en

qué medida y concretamente cuál ha sido el menoscabo para sus derechos, corresponde destacar que las garantías del debido proceso y de la defensa en juicio se ven resguardadas por la posibilidad que tiene la contribuyente de solicitar una revisión judicial de lo resuelto en sede administrativa, por medio del sistema recursivo previsto por la Ley 11.683. En atención a que, en el caso de estos autos, aquella intervención judicial se verificó, por lo tanto, este juzgado entiende que no puede prosperar el argumento planteado por el apelante, toda vez que no se advierte en las presentes actuaciones la existencia de algún perjuicio con las características señaladas..." (confr. fs. 78 vta/79).

A su vez, refirió que el acta obrante a fs. 3 cumple con los requisitos plasmados en el art. 41 de la Ley 11.683, a la vez que destacó que la misma reviste carácter de instrumento público, dando plena fe de las circunstancias referidas en la misma.

Seguidamente, rechazó asimismo la solicitud de nulidad de lo actuado en sede administrativa, utilizando como argumento que "...Este nuevo agravio también debe ser rechazado. En efecto, no se verifica en la resolución administrativa atacada la existencia de elemento alguno que vicie su validez procesal ni la contribuyente se ha ocupado de exhibir cuál habría sido el concreto gravamen constitucional irrogado por los actos celebrados por el ente recaudador...", como así también que "...se invocó que la resolución es defectuosa pues no comprobó la inexistencia del Controlador Fiscal, cuando la infracción no se vincula con aquella inexistencia sino con la falta de habilitación del aparato utilizado..." (confr. fs. 79 vta/80).

Por otra parte, respecto del aspecto objetivo de la imputación a estudio, el "a quo" señaló que el contribuyente, al ser responsable inscripto en el impuesto al valor agregado se encontraba obligado a utilizar el controlador fiscal y que, al haberse realizado operaciones comerciales sin encontrarse éste habilitado, nos encontramos frente al incumplimiento de las formalidades exigidas por la A.F.I.P. (art. 21 de la Res. Gral. AFIP 3561/13).

Asimismo, es menester destacar lo referido por el magistrado en cuanto a que mediante la infracción imputada a Gran Sabana S.A. se afectaron las facultades de verificación y fiscalización de la A.F.I.P.-D.G.I., agregando al respecto que "...en el marco de las infracciones a la Ley 11.683, la sanción se impone por el sólo incumplimiento de los deberes formales, pues por aquella informalidad se afecta el bien jurídicamente tutelado..." (confr. fs. 82).

Finalmente, respecto de la sanción de clausura impuesta en autos, el magistrado a cargo del juzgado señaló que la misma no resulta desmedida, máxime, si se tiene en cuenta la trascendencia de la infracción cometida, como así también que la misma se graduó en el mínimo previsto por la ley.

2°) Que, a fs. 86/89, la asistencia técnica de la sociedad anónima presentó recurso de apelación contra el resolutorio descripto en el considerando que antecede, solicitando se revoque la misma y, en consecuencia, se deje sin efecto la sanción de clausura.

En primer lugar, a fines de que se declare la nulidad de lo actuado en sede administrativa, destacó que las actas que se encuentran agregadas al expediente adolecen de legibilidad en su parte manuscrita, que se omitió la entrega de un ejemplar al contribuyente, como así también que no se desprende con claridad la conducta imputada a su asistido.

Seguidamente, señaló que no se encuentra acreditado en autos el aspecto objetivo de la conducta atribuida al contribuyente, como así también que el erario fiscal no se vio perjudicado en forma alguna por el accionar de su asistido.

A su vez, respecto de la sanción de clausura impuesta, la defensa se agravió argumentando que "...aplicar la sanción de clausura, carece de todo fundamento y razonabilidad, implicando de suyo la misma un acto administrativo incausado e ilegítimo, que agravia, cercena y menoscaba el derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita, como así el derecho de propiedad del contribuyente...", como así también que "... provocará un aumento del déficit comercial existente y la probabilidad del cierre del establecimiento, con la consecuente pérdida de los puestos de trabajo, y afectación del desarrollo económico de nuestro país, todo ello con causa en una sanción ilegítima, arbitraria, y carente de fundamento fáctico y legal..." (confr. fs. 88, se prescinde del resaltado original).

Finalmente, manifestó que tampoco se encuentra acreditado el aspecto subjetivo de la conducta a estudio, habida cuenta de la inexistencia del accionar doloso y/o negligente de su asistida.

3°) Que, por otro lado, a fs. 100, la Administración Federal de Ingresos Públicos optó por la vía escrita y, en dicha oportunidad, ratificó las consideraciones vertidas en sede administrativa.

4°) Que, a fs. 101/103 vta. la defensa de la contribuyente presentó un memorial mejorando los fundamentos plasmados en el recurso precedentemente descripto.

5°) Que, en primer lugar, cabe señalar que las nulidades pretendidas por la defensa no han de prosperar. Al respecto, entiendo asiste razón al magistrado a cargo de la instancia anterior, toda vez que no se aprecia la ilegibilidad de la parte manuscrita del acta administrativa obrante a fs. 3, tal como fuera alegado por la defensa. Asimismo, es menester señalar que dicho acta se encuentra labrada conforme las disposiciones del art. 41 de la Ley 11.683, toda vez que en dicho instrumento se especificó claramente el encuadramiento legal de la conducta atribuida a la contribuyente, la prueba que acredita tal imputación, como así también se notificó la citación para la audiencia establecida por la norma en cuestión, la cual fue fijada para el día 20 de febrero de 2019 a las 10:30 horas. Al respecto, cabe destacar que en dicha oportunidad, Félix Alberto Ovalles Martínez -por la sumariada Gran Sabana S.A.- efectuó un descargo y aportó la documentación que estimó correspondiente.

En este orden de ideas, lo referido por la defensa en cuanto a que "...la propia acta, sobre la que se funda la sanción, objeto de apelación, no ha comprobado la inexistencia de Controlador Fiscal, configurándose la sanción aquí impuesta, en temeraria, abusiva y arbitraria..." no ha de prosperar. Ello así, toda vez que, como se ha detallado a lo largo de la presente, la conducta atribuida a Gran Sabana S.A. es haber realizado operaciones de venta encontrándose su equipo controlador fiscal no habilitado.

De esta manera, lo expuesto por la sumariada no contraviene el valor probatorio del acta de verificación oportunamente labrada por los funcionarios actuantes, pues la misma reviste carácter de instrumento público, el cual se presume auténtico y da fe de su contenido por sí mismo, si no se lo ha redargüido de falsedad.

Por otra parte, es menester destacar que en materia de nulidades debe primar un criterio de interpretación restrictivo y solo cabe pronunciarse por la anulación cuando exista un derecho o interés legítimo lesionado (Fallos 329:929).

En estas condiciones resulta oportuno indicar que, en el caso en particular, no se vio afectado en modo alguno el derecho de defensa, toda vez que surge de la presente incidencia que el resolutorio dispuesto en sede administrativa fue revisado por el juzgado instructor, el cual a su vez habilitó esta instancia judicial, a los mismos efectos.

6°) Que, por otra parte, cabe destacar lo señalado por la A.F.I.P. en cuanto a que: "...la Sociedad emite comprobantes, tickets, facturas y/o documentos equivalentes mediante Equipo de Controlador Fiscal No Habilitado, por sus operaciones de venta mayores a \$10,00.- (pesos diez), desarrolladas en este recinto comercial; en virtud de lo dispuesto en el Anexo III, Cap. A, pto. 1.2.1. de la resolución general y constituye 'prima facie' a la/s causal/es prevista/s en el inc. A del art. 40 de la citada ley; para la aplicación de las sanciones que éste último establece..." (confr. fs. 3).

Al respecto, se encuentra acreditado el aspecto objetivo de la infracción endilgada, toda vez que la contribuyente habría realizado, en el establecimiento comercial, al menos cinco operaciones de venta superiores a \$ 10 (pesos diez) -de \$ 310 y \$ 999,96 el día 01/02/2019; de \$ 780 y \$ 1890 el día 31/01/2019 y de \$ 320 el día 30/01/2019- sin contar con el equipo de controlador fiscal habilitado, lo cual se probó mediante la visualización, por parte los inspectores Walter Santucci y Cecilia Ramírez, de la cinta testigo del controlador fiscal en cuestión, como así también mediante las consultas de controladores fiscales de A.F.I.P. cuyas copias lucen a fs. 7 y 21.

En ese sentido, es menester destacar que la no emisión de facturas en las formas, requisitos y condiciones que establece la Administración Federal de Ingresos Públicos atribuida en autos a Gran Sabana S.A. se encuentra tipificada en el art. 40 inc. a) de la Ley 11.683, el cual específicamente establece: "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".

Por otra parte, cabe destacarse lo dispuesto por la A.F.I.P. mediante el art. 21 de la Res. Gral. AFIP 3561/13 en cuanto a que "Los sujetos obligados y los que hubieran optado por utilizar el equipamiento electrónico denominado "Controladores Fiscales", deben observar los procedimientos y obligaciones que se fijan en esta resolución general, cuyo incumplimiento dará lugar a las sanciones establecidas en los arts. 39 y 40 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998..."

En el caso en particular, como ya se expresara anteriormente, la contribuyente realizó operaciones de venta sin contar con el controlador fiscal habilitado, en infracción a la normativa precedentemente detallada, todo lo cual comprueba el incumplimiento de un deber que impide el debido control y fiscalización por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

7°) Ahora bien, el agravio expresado por la defensa en cuanto a que no se vio afectado el erario fiscal tampoco ha de tener acogida favorable.

Al respecto, cabe destacar que el bien jurídico tutelado por la ley es el conjunto de facultades de fiscalización y verificación que posee la Administración Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de un determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha expresado: "...aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base -al menos- de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora..." (autos "García Pinto, José c. Mickey S.A.", Fallos: 314:1376).

De esta manera, siendo la contribuyente responsable inscripto en el I.V.A., al efectuar operaciones de venta superiores a diez pesos (\$ 10) con un controlador fiscal que no se encontraba habilitado, lesionó el bien jurídico protegido por la norma, esto es, las facultades de verificación y fiscalización de la A.F.I.P., todo lo cual lo hace merecedor de la sanción de clausura que impone la ley.

8°) Que el agravio manifestado por la defensa en cuanto a la inexistencia de un obrar doloso y/o negligente por parte de la contribuyente, tampoco ha de prosperar. Al respecto, es menester señalar que al encontrarse la misma explotando un local comercial, debería tomar todas las precauciones necesarias, como así también arbitrar los medios para cumplir con sus obligaciones tributarias, en el caso en particular, emitir comprobantes por operaciones comerciales superiores a los diez pesos, en las formas, condiciones y requisitos establecidos por la A.F.I.P.. Por esta razón, al haberse realizado operaciones de venta mediante controlador fiscal sin habilitar, entiendo que la contribuyente actuó de manera, cuanto menos, negligente.

Sin perjuicio de ello, no se requiere la concurrencia del aspecto subjetivo, toda vez que nos encontramos frente a infracciones de deberes formales, cuyo incumplimiento es sancionado por la Ley 11.683.

Por otra parte, cabe destacar que la utilización del equipamiento electrónico constituye una obligación legal y que la misma no puede ser dispensada de la manera que se pretende cuando no se ha aportado elemento alguno que justifique tal incumplimiento. En el caso en particular, la defensa no ha logrado acreditar -al momento de efectuarse la verificación, como así tampoco en las posteriores instancias de defensa- causal alguna que justifique el accionar que trajo aparejada la lesión del bien jurídico protegido por la norma.

9°) Que, respecto de la sanción de clausura, resulta oportuno destacar lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que "...la sanción de clausura por infracciones meramente formales no resulta desproporcionada ni entra en pugna con los derechos y garantías resguardados en la Constitución Nacional en tanto su aplicación deje margen para ponderar las peculiaridades del caso..." (Fallos 314:1376, voto de los Dres. Belluscio y Petracchi, considerando 7°).

Por tal razón, considero que la sanción impuesta se ajusta a derecho, máxime si se tiene en cuenta que la misma fue fijada en su mínimo; es decir, dos (2) días.

10°) Por todo lo expuesto, corresponde, por la naturaleza de la infracción, la escala sancionatoria prevista por el art. 40 de la Ley 11.683 (según Ley 27.430) y la ausencia de antecedentes registrada

respecto de la contribuyente (confr. fs. 20), confirmar la resolución dispuesta por el magistrado a cargo de la instancia anterior, por la cual se dispuso la clausura del establecimiento comercial sito en la calle Guatemala 4802 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por el término de dos (2) días.

Por lo que,

SE RESUELVE:

I. CONFIRMAR la resolución apelada.

II. CON COSTAS (art. 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Se deja constancia de que firma únicamente el suscripto en virtud de lo establecido por el art. 24 bis del Código Procesal Penal de la Nación incorporado por la Ley 27.384.

Juan Carlos Bonzon - Juez de Cámara

Ante mí: Carolina A. Vanella - Secretaria-