

INSTITUTO



Separata Temática N° 6

Año 1 – Nro. 6

Las clausuras tributarias y el agente fedatario

***Por Graciela Nora
Manonellas***

Año 2010

Buenos Aires, Argentina

Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP

Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo

Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial

Alejandro M. Estévez (Editor
Responsable)

Susana C. Esper

Francisco A. Pagliuca

Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086),
Capital Federal, República
Argentina. // Publicación de la
AFIP, confeccionada por el
Instituto AFIP. // Corresponde
exclusivamente a los autores la
responsabilidad por los conceptos
expuestos en los artículos
firmados, de lo cual debe inferirse
que la AFIP puede compartir las
opiniones vertidas o no. // Se
autoriza la reproducción de los
textos incluidos en la revista, con
la necesaria mención de la fuente.

Instituto AFIP

Bernardo de Irigoyen 474
(CP1072), Ciudad Autónoma de
Buenos Aires.

Correo electrónico:
instituto@afip.gov.ar

Página web:
<http://www.afip.gov.ar/instituto>

Tabla de contenidos

Las clausuras tributarias y el agente fedatario *Por Graciela Manonellas*

Clausuras Tributarias	3
Tipos de clausuras	4
La afectación del bien jurídico.....	5
Constitucionalidad de la clausura	5
Eximición de la pena	6
Inconstitucionalidad del recurso de apelación con efecto devolutivo por clausuras	6
La doble instancia judicial en materia contravencional	6
La clausura en los cambios de establecimientos	9
Jurisprudencia	10
Clausuras tributarias: Agentes fedatarios	14

LAS CLAUSURAS TRIBUTARIAS Y EL AGENTE FEDATARIO

Por Graciela Manonellas

Abogada. Especialista en derecho penal y ciencias penales. Docente universitaria y autora de artículos y libros en la materia. Actualmente, se desempeña como Jefa de la División Jurídica de la Dirección Regional Norte (AFIP-DGI). Correo electrónico: gmanonellas@afip.gob.ar

Clausuras Tributarias

El organismo fiscal tiene la función de verificación y fiscalización con relación a los contribuyentes y demás responsables, a fin de percibir los tributos correspondientes. La administración pública, en cuanto su accionar no debe ser obstaculizada por los contribuyentes dificultando las tareas de fiscalización y percepción de tributos.

En la causa “Mickey”¹, la ley fiscal no persiguió como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribió 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 el sistema económico y de circulación de bienes.

Por otra parte se sostuvo que el bien jurídico de cuya protección se trató excedía al de la integridad de la renta fiscal.²

Además, se recalcó que las funciones de fiscalización y verificación del organismo fiscal con la finalidad de proteger el sistema tributario son fuente fundamental de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal, y para asegurar el correcto funcionamiento del sistema económico.

La clausura es la sanción que reprime determinadas infracciones formales, repercutiendo en el patrimonio del contribuyente o responsable, que se ve impedido temporalmente de ejercer su actividad económica. Es la prohibición temporaria para ejercer el comercio o cualquier otra actividad industrial o de servicios cuando no se ejercen conforme los reglamentos que rigen la actividad.

Cabe decir a su vez, que la *figura de peligro* nos lleva a la siguiente pregunta: ¿El mero incumplimiento de un deber formal pone en peligro al bien jurídico tutelado o es necesario que concretamente hayan peligrado las facultades de verificación y fiscalización del ente fiscal?

En lo que respecta a esta cuestión la Doctrina de La Corte Suprema ha sostenido distintos criterios:

- 1) En un primer momento se sostuvo la congruencia de las figuras de peligro abstracto con la Constitución Nacional.³
- 2) En el fallo “Bazterica” cambió el criterio con disidencia Caballero y Fayt.⁴

¹ “Mickey”, CSJN del 5/11/91.

² “Mickey”, CSJN del 5/11/91, ver disidencia parcial de Belluscio y Petracchi.

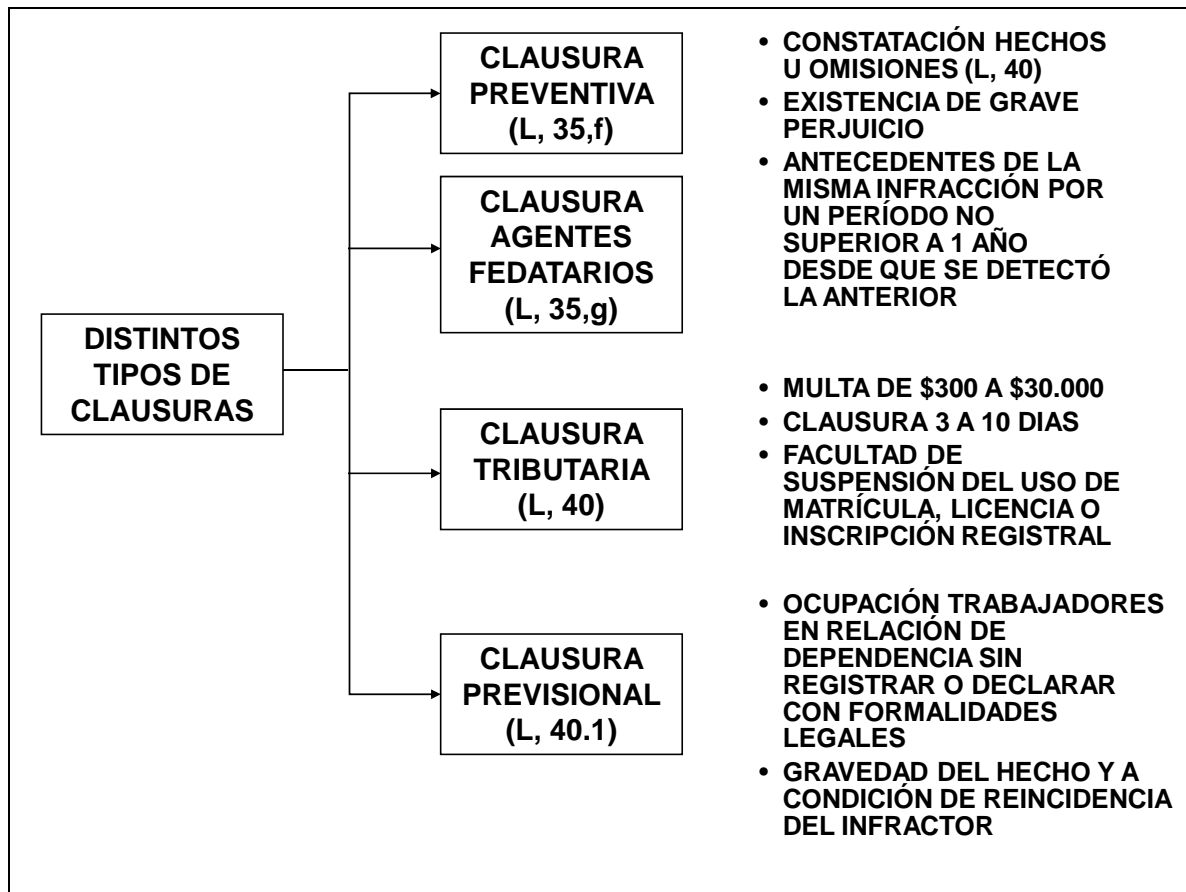
³ “Colavini” 28/3/78 Fallos 300: 254 y “Valerio” 25/8/81 Fallos 303: 1205.

⁴ “Bazterica”, 29/8/86, Fallos 308: 1412.

- 3) Y por último en 1990 se retornó al principio de constitucionalidad de las figuras de peligro abstracto.⁵

Como conclusión La Corte Suprema de Justicia de la Nación acepta la congruencia de las figuras de peligro abstracto con las normas constitucionales.

Tipos de clausuras



Existen otros tipos de clausuras:

- En el Art. 184, inc. 6º del CPPN (provisional) se hallan las atribuciones de funcionarios de la policía en los establecimientos en que se suponga la comisión de un delito grave.
- El Art. 989 del Código Aduanero (ley 22.415) (provisional) contempla la comprobación prima facie de la tenencia injustificada de mercaderías de origen extranjero con fines comerciales o industriales.
- El Art. 988 del Código Aduanero (definitiva) dispone el carácter de pena.

⁵ "Montalvo" CSN 11/12/90.

La afectación del bien jurídico

Según Zaffaroni para que una conducta sea penalmente típica requiere que se halle afectado el bien jurídico, no basta con que se reúnan y perfeccionen los requisitos típicos exigidos por la figura, sino que se requiere además la afectación del bien tutelado.

En cuanto a los antecedentes de revocatoria de clausuras han sido los siguientes:

- 1) La mera diferencia en cuanto a las formalidades de facturación y registración no trae como consecuencia impedir o dificultar el efectivo control de las cargas impositivas.⁶
- 2) La falta de afectación del bien jurídico.⁷
- 3) La necesidad de afectación del bien jurídico tutelado deberá ser apreciada y resuelta en cada caso concreto.⁸

Constitucionalidad de la clausura

La *congruencia de la clausura* con la Constitución Nacional no se exhibe como exorbitante o desproporcionada.⁹ Tampoco es irrazonable, pues los medios que se arbitran se adecuan a los fines cuya realización procuran. Esto se reafirma posteriormente en “La Vascongada” (CSJN, del 8/6/93 y en “Wortman” (CSJN, del 8/6/93).

En lo que respecta al *derecho de defensa*, éste consiste en primer lugar en la *asistencia letrada no obligatoria*, por no existir norma tributaria que así lo disponga¹⁰; en segundo lugar la *notificación previa* para la audiencia, haciéndose saber de esta forma al imputado la posibilidad de contar con asesoramiento técnico lo cual subsanaría la falta de asistencia letrada, así lo ha establecido la doctrina de la CSJN; en tercer lugar en la *subsanción en sede judicial*, los defectos producidos durante el procedimiento tributario quedan subsanados en sede judicial¹¹; y finalmente en la *demonstración del perjuicio*, donde debe demostrarse un perjuicio efectivo cuando se alega la violación del derecho de defensa.¹²

En cuanto al principio de la *personalidad de la pena*, las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario¹³. No basta con la realización de una acción o conducta que se subsuma en un determinado tipo infraccional, sino que se requiere además el análisis de la culpabilidad del autor.

La vigencia de este principio en la causa “Mickey” no se lo menciona explícitamente pero si en la disidencia parcial de los Dres. Belluscio y Petracchi. Y con posterioridad hay una reafirmación expresa en los fallos “Buombicci”, “Morillas”¹⁴ y “Wortman”.¹⁵

Desde el punto de vista constitucional, son válidas las resoluciones de la AFIP considerando que el Poder Ejecutivo Nacional y en materia específicamente tributaria, el Administrador Federal de la AFIP, se encuentra autorizado a establecer las formas y condiciones para la aplicación de la ley.¹⁶

Se consagró la eficacia de las resoluciones de la AFIP equiparándolas, en cuanto a su obligatoriedad a las mismas leyes tributarias.¹⁷

⁶ Juzgado Penal en lo Económico N° 3, 1/12/92.

⁷ J.P.E, N° 6, 22/3/92.

⁸ “Logitex” CSN, 8/6/93.

⁹ “Mickey” CSN 5/11/91.

¹⁰ “Godoy” CSN, 8/6/93, “De Soto” 8/6/93 y “La Vascongada”, 8/6/93.

¹¹ “De Soto” CSJN.

¹² “Cutule” CSJN, 12/2/81.

¹³ CSJN, Fallos 303: 1552, 23/5/78.

¹⁴ “Morillas”, 20/6/27, CSJN.

¹⁵ “Wortman”, 8/6/93, CSJN.

¹⁶ “Delfino” y “Morillas” 20/6/27 CSJN.

¹⁷ “Buombicci” CSJN.

Eximición de la pena

Es la posibilidad de *eximición de sanción* como eximente de responsabilidad infraccional cuando la infracción no revistiere gravedad (conf. art. 49 de la Ley 11.683).

En el caso específico de la clausura la eximición puede ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

En las clausuras, cuando el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal (conf. art. 50 de la Ley 11.683).

La facultad de eximición también se extiende a los magistrados judiciales.

Existen *distintos principios* que regulan la eximición de la pena:

a)- Por un lado el principio de insignificancia, en el cual resultan atípicas las conductas que afectan de manera nimia al bien jurídico protegido. Se sustenta en el *principio de bagatela*, que consiste en una afectación mínima al bien tutelado por la norma¹⁸ reafirmando este criterio en la causa "Godoy" de la CSJN.

b)- Por el otro se encuentra el *principio de oportunidad*, el cual implica fijar pautas selectivas que determinen cuales son los hechos presuntamente delictivos que merecen ser investigados (establecidas por la política criminal). Se hace referencia sin pronunciamiento expreso en el fallo antes citado (con voto en disidencia de los Dres. Belluscio y Petracchi).

Inconstitucionalidad del recurso de apelación con efecto devolutivo por clausuras

En la causa "Distacci, Juan Domingo"¹⁹ se declaró inconstitucional el art. 78 de la ley 11.683, en cuanto prevé que el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que impone la sanción de multa y clausura (art. 40 ley 11.683) posee efecto devolutivo, pues atento el carácter penal que importa este tipo de sanciones, su imposición debe revestirse de la garantía de revisión y ésta sólo puede ser asegurada en la instancia judicial. Se siguió en igual sentido en "Restaurant Teresa"²⁰, "Barra El Divino Sobremonte"²¹ y "Fernández Arias"²²

La doble instancia judicial en materia contravencional

En la causa "Cigarrería San Martín S.A" la Cámara de Garantías en lo Penal de Mar Del Plata, en Pleno, del 1/3/10, estableció que resulta admisible el recurso de apelación deducido contra el pronunciamiento del Juez correccional que confirmó la sanción de clausura impuesta por ARBA, ya que el derecho a la doble instancia era aplicable en los procesos contravencionales, pese a que el Código Fiscal dispone la inapelabilidad de la sentencia.

Se continuó en el mismo sentido en los casos "Marchal Juan" de la Corte Suprema Justicia de la Nación del 10/4/07 (Art. 8, 2, h de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos), modificando la doctrina de "Burtyl S.A" CSJN del 16/10/02 y "Auchan Arg. S.A" CSJN del 7/9/04 (sólo para delitos). Y en sentido contrario la Doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires del 25/3/09.

¹⁸ Juzgado Penal Económico N° 3, 1/12/92.

¹⁹ Juzgado Federal N° 3 Mar Del Plata del 9/4/10.

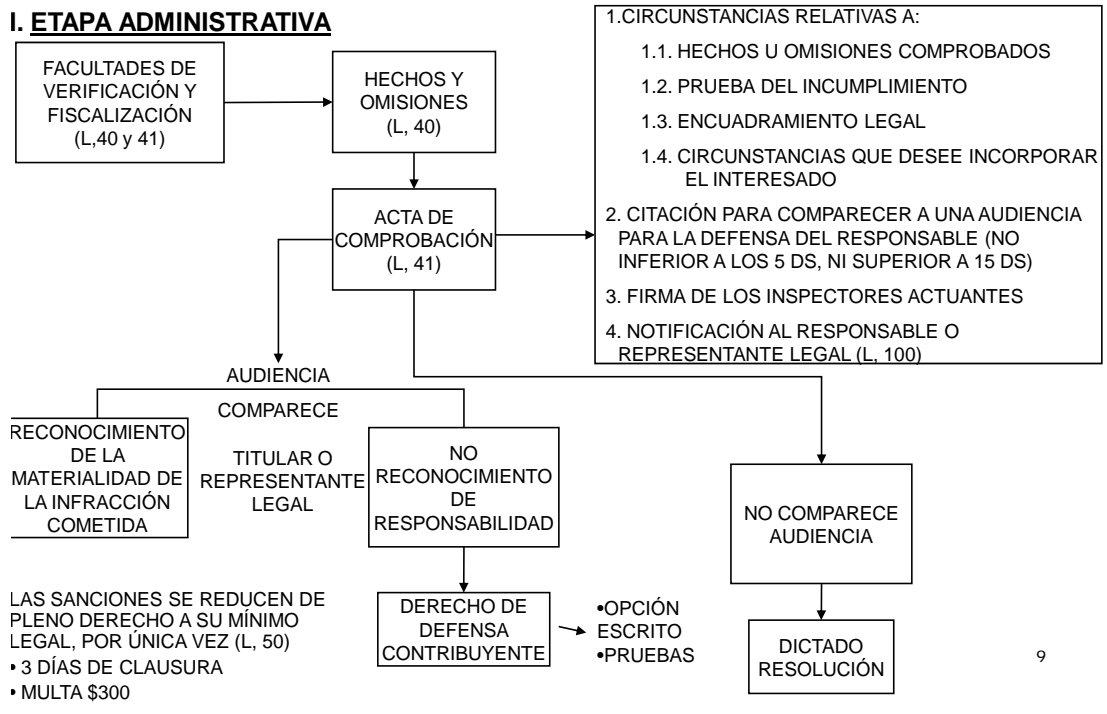
²⁰ J.F. N° 1 Mar del Plata del 17/3/97.

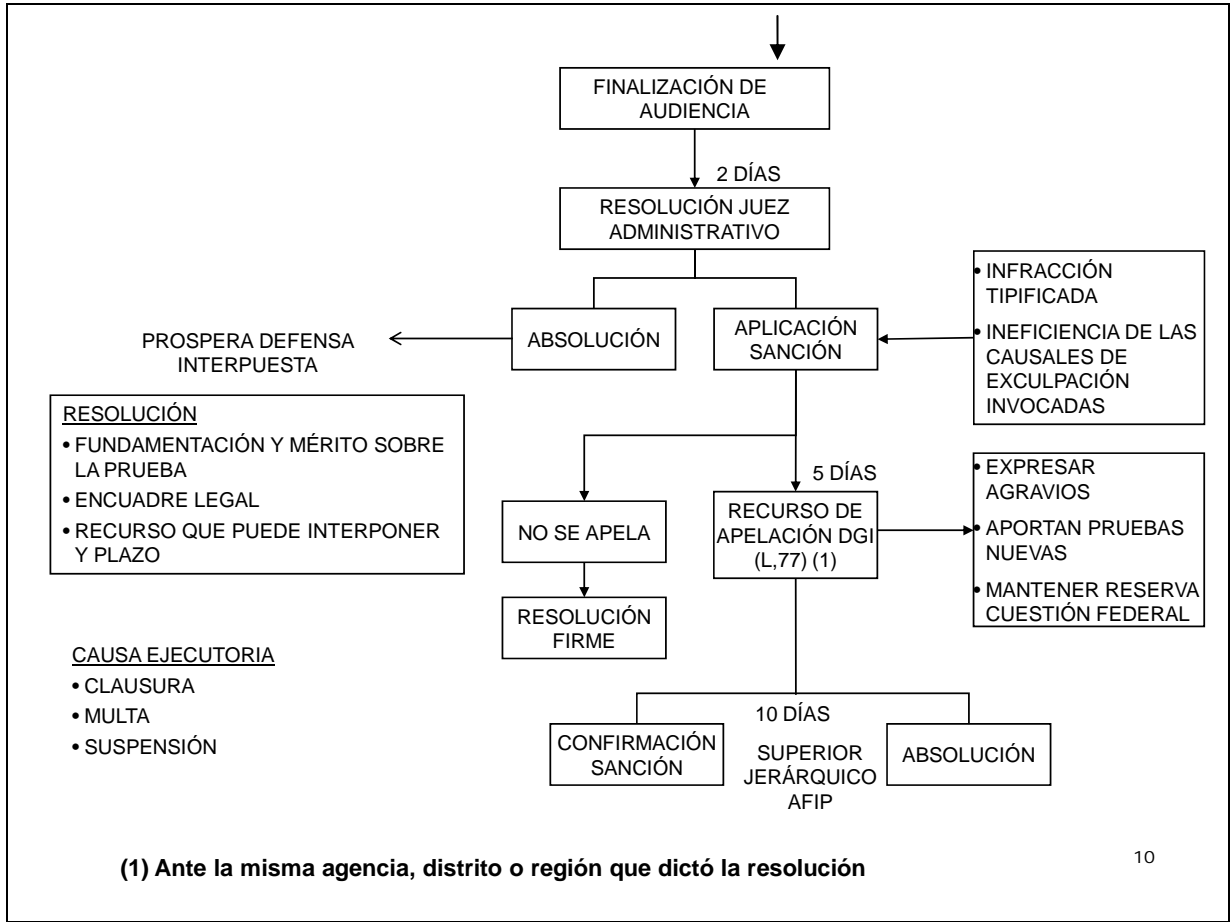
²¹ C.F. Mar del Plata del 1/9/98.

²² CSJN Fallos 247:646.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL CLAUSURA ADMINISTRATIVA, MULTA Y SUSPENSIÓN DE MATRÍCULA, LICENCIA O REGISTRO HABILITANTE

I. ETAPA ADMINISTRATIVA





La clausura en los cambios de establecimientos

¿Qué ocurre cuando se comete una infracción en un establecimiento y en oportunidad de la aplicación de la sanción de clausura, se ha cerrado, se ha mudado el titular o existe otro titular?

En principio los antecedentes Administrativos son:

En primer lugar la nota N° 800/93 DAL, del 13/10/93, en la cual se establece que si bien es cierto que los que cometen las infracciones son las personas físicas o jurídicas a las cuales pertenecen los establecimientos, la norma es clara en lo que se refiere al lugar donde debe aplicarse la sanción que no es otro que *el lugar de comisión de la misma*.

La norma no objeta la aplicación de aquélla al domicilio denunciado de forma tal que cuando no coincida el domicilio fiscal con el establecimiento, la sanción debe aplicarse sobre este último.

En segundo lugar, nos referimos a la Actuación 1404/99 (DI ASLE) Nota N° 1615/99 (DI ASLE) del 12/7/99, donde se estableció que corresponde la aplicación de la clausura al nuevo domicilio del establecimiento, distinto de aquél en que se constató la infracción, en base al principio de personalidad de la pena, por el cual el único que puede ser pasible de una sanción es aquel que ha llevado a cabo la acción típica, es decir el autor del injusto por el cual se lo ha encontrado culpable.

Los locales no son sujetos pasibles de la sanción bajo análisis sino que es el contribuyente imputable sobre quien recaerá la misma siendo la persona física o jurídica titular del comercio en cuestión.

La posición actual de la AFIP es que en caso de que un contribuyente fuera sancionado en virtud de la clausura dispuesta por la ley 11.683 y cambie de local o establecimiento pero continúe desarrollando su actividad en un nuevo recinto comercial, la sanción de la clausura debe efectivizarse en este último.

En referencia a los antecedentes jurisprudenciales, podemos mencionar la causa "Magic Team S/Amparo"²³, que resolvió no hacer lugar a la acción de amparo planteada por el contribuyente, dando la razón al Fisco. En este caso se configuró un supuesto de infracción que dio lugar a la aplicación de la pena de clausura. En oportunidad de procederse a efectivizar la clausura del local de Avda. Santa Fe 1587 de la CABA, se constató que existía otra firma comercial desarrollando sus actividades, por lo que no se pudo aplicar la pena.

Como consecuencia de una medida para mejor proveer, se estableció que el contribuyente poseía otros tres (3) domicilios comerciales y, por lo tanto, se resolvió efectivizar la clausura en uno de ellos.

Al plantearse la acción de amparo, por parte del contribuyente, la justicia concluyó en el sentido que el amparo deducido por la decisión de la AFIP de clausurar un comercio distinto de aquél en que se constató la infracción, debía ser rechazado.

Ello, pues quien resulta sancionado por incumplir la reglamentación dictada por el órgano administrativo es el contribuyente y no el local comercial como pretendía el amparista.

Cabe destacar el fallo "Pigatelli, Maria Andrea s/Amparo"²⁴, donde se estableció que el simple cambio de domicilio no cancela ni extingue la infracción ya firme, sobre todo cuando se está desarrollando la misma actividad que dio origen a la clausura pues de lo contrario se estaría admitiendo que el cambio físico del establecimiento borra la sanción.

²³ Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2, Sec. N° 4, del 18/7/05, confirmada por Camara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala "A" Causa N° 54037 del 29/7/05.

²⁴ Juez Federal de Mar del Plata, Expte. N° 23.162.

Jurisprudencia

1. Principio de lesividad

En el presente caso el controlador fiscal de la contribuyente había sufrido un desperfecto y no había impreso los tickets correspondientes a una serie de operaciones. Como estas operaciones pudieron ser registradas en la memoria del controlador no obstante el problema, la Sala, ante el recurso del organismo recaudador ante el levantamiento de la sanción decretada por el juez de primera instancia, entendió que no se había producido daño fiscal y confirmó el levantamiento de la medida impuesta. (C. Nac. Penal Económico, Sala A, causa 54.575, reg. 55/06, 9/02/2006- "Bordones Mariela s/Inf. Ley 11.683).

2. Bien Jurídico Protegido por la Norma

Se le imputó a una contribuyente no haber emitido facturas o comprobantes equivalentes conforme lo establecía la Res. 4104, que exigía que éstos se realizaran mediante controladores fiscales.

En primera instancia se revocaron las sanciones debido a que no se habían afectado las facultades de control y verificación del Fisco pero, llegado el caso a la Sala por apelación de la AFIP, la decisión fue revocada. Ello se fundó en que en el inc. a) del art. 40 de la ley 11.683 castiga una infracción al deber, que es meramente formal, esto es, si las facturas fueron entregadas con las formas requeridas por la reglamentación, no si fueron vulnerados los poderes de fiscalización del Fisco. (C. Nac. Penal Económico, sala A, causa 49.045, reg. 666/02, 3/10/02- "Goli S.A. s/Inf. Ley 11.683").

3. Tipicidad Subjetiva

Llega el caso a la Corte a partir del recurso interpuesto por un contribuyente contra la decisión de un juez federal de la provincia de Santa Fe, que había confirmado la sanción de clausura por tres días dispuesta por el organismo recaudador. El fundamento de dicha sanción era que en los tickets emitidos no figuraban el domicilio del contribuyente, el lugar de emisión y la descripción del producto vendido. Entre los muchos argumentos que planteó el recurrente, sostuvo que con anterioridad a la inspección había encargado la confección de "clisés" donde constaban los datos cuya omisión dio lugar a la sanción, los que no le habían sido entregados. Este argumento fue el único que trató la Corte. Al respecto, sostuvo que, para poder imputarle a alguien la comisión de un ilícito de naturaleza penal, la acción le debe ser reprochada tanto objetiva como subjetivamente. Por ello ante la omisión de parte del juez de considerar la imposibilidad de cumplir con la normativa de la DGI expuesta por el contribuyente, el fallo fue considerado arbitrario y revocado. (Corte Sup., 8/06/1993- "Juan Simón Morillas"). Fallos 316:1261)

4. Prueba del Aspecto Subjetivo

La AFIP recurrió la decisión de un magistrado de primera instancia de revocar las sanciones de clausura y la imposición de una multa que se había dispuesto contra un supermercado. El motivo por el cual la clausura fue revocada radicó en que el contribuyente alegó haber solicitado una prórroga que era prevista por la Res. Gral 259 de la AFIP.

La sala revocó la decisión al entender que en el formulario por el cual se solicitó la prórroga no habían sido consignados los motivos de orden técnico que la justificaban y que al momento de la inspección el plazo por el cual había sido solicitada la prórroga ya había transcurrido, sin que existieran constancias de que se hubiera realizado algún trámite para instalar los controladores fiscales. De ésta manera, la sala entendió que el contribuyente actuó de forma cuanto menos negligente, puesto que supuso que la sola presentación de ese formulario, sin ningún tipo de explicación para justificar la no incorporación del controlador fiscal, lo iba a eximir de responsabilidad. (C. Nac. Penal Económico, sala B, causa 45.227, reg. 680/00, 14/08/2000- "Supermercados Ekono S.A s. Inf. Ley 11.683").

5. Antijuridicidad

En el presente caso, se le habían impuesto al propietario de un kiosco las sanciones de clausura (tres días) y multa (\$500), al haber omitido exhibir en un lugar visible de su establecimiento el comprobante de pago de un mes perteneciente al monotributo, lo que constituía una infracción a lo establecido en el art. 21, inc. b), de la ley 24.977.

En su recurso de apelación, el contribuyente sostuvo que su comercio no era un gran emprendimiento – se encontraba en una de las categorías más bajas del monotributo y pagaba \$75 por mes- y que de esa actividad dependía la subsistencia de su grupo familiar. Respecto de la sanción, afirmó que el mes en cuestión fue pagado con un atraso de nueve días debido a la mala situación económica que estaba viviendo, a la que debía agregarse que a la fecha en la que recibió la visita de los inspectores había recibido una intimación por el pago de los alquileres, que derivó en el inicio de un juicio de desalojo en su contra. De esa manera la continuidad de su comercio se encontraba afectada.

Ante estos argumentos, el juez interviniente consideró que, debido a que la situación de necesidad había sido acreditada por el contribuyente, no podían aplicarse de forma mecánica las sanciones ya que tenían naturaleza penal. Por ello, las penas impuestas resultaban totalmente desproporcionadas a la gravedad de la infracción, y omitían el hecho de que el pago había sido realizado y las razones de necesidad expuestas por el contribuyente. Por todo ello, lo absolvió de las sanciones impuestas por la AFIP.(Juz. Nac. Penal Económico n.2, 30/09/1999- “Calvo Héctor s/inf. Ley 11.683”).

6. Culpabilidad

Un juez en lo Penal Económico de la Capital Federal revocó la sanción de clausura que le había sido impuesta a un contribuyente, debido a que consideró que éste había incurrido en una causal de inculpabilidad al haber desconocido el contenido de la res. 3118/1991 de la DGI. El caso llegó a la Corte mediante un recurso de hecho interpuesto por el organismo recaudador y la sentencia fue revocada. El argumento que utilizó la Corte para ello fue que afirmar – como lo había hecho el juez- que había existido en el caso un error de derecho a partir de la menor jerarquía de la norma era inválido, debido a que la propia Constitución otorgaba al Poder Ejecutivo por el art. 99 inc 2°, la facultad de reglamentar las leyes dictadas por el Congreso. En ese sentido, destacó que esa facultad reglamentaria estaba prevista específicamente en el art. 44, inc 1°, de la ley 11.683, y que se allí provenía su validez. (Corte Sup., 8/6/1993 – “Krill Producciones Gráficas S.R.L.”). Fallos 316:1239.

7. Consecuencias accesorias de la pena. Medicamentos que requieren cuidado permanente

En el presente caso, se le había impuesto a una contribuyente la sanción de clausura por no haber utilizado los controladores fiscales obligatorios. En su recurso la contribuyente- además de los argumentos de fondo, los que fueron rechazados- sostuvo que la clausura le ocasionaba un serio perjuicio, debido a que existían medicamentos que iban a echarse a perder si no eran controlados permanentemente. Frente a este argumento, la Sala resolvió que el art. 43 de la ley 11.683 prevé realizar todas las actividades necesarias para la conservación y custodia de los bienes, (C.Nac. Penal Económico, Sala A, causa 43.170, reg. 1057/99, 23/11/1999- “Marsiglia, Nélida E. s/Inf ley 11.683”).

8. Consecuencias accesorias de la pena. Necesidad de garantizar la no afectación de derechos de personas ajenas a la infracción

Se impuso en el caso la sanción de la multa y clausura a un contribuyente propietario de un garaje. Dicha sanción fue confirmada, y el contribuyente planteó la necesidad de que se restrinja la clausura para no afectar a los clientes que guardaban los autos en el lugar. Respecto de ello, la sala sostuvo que el art. 43 de la ley 11.683, al referir que se encuentran a salvo de la clausura las actividades tendientes a la conservación y custodia de los bienes de terceros, y que, por ello, la AFIP debía arbitrar los medios necesarios para que esos derechos

no se vean afectados.(C.Nac. Penal Económico, sala A, causa 42.618, reg. 822/99, 7/9/1999 – “Gaspi SCA s/Inf. Ley 11683”).

9. Clausura. Improcedencia de la extinción de la acción por pago

En un caso en el que se había clausurado el establecimiento de un contribuyente por tres días, éste planteó en el recurso extraordinario, entre otras cosas, que debía aplicarse por analogía lo establecido en el art. 14 de la ley 23.771. La Corte rechazó el planteo con el argumento de que esa forma de extinción era relativa a las obligaciones tributarias, pero no era aplicable respecto de los deberes formales de los contribuyentes, y que las deudas tributarias y los regímenes de facturación y registración operaban en distintos planos jurídicos. Como sustento de ello mencionaron que el art. 19 de la ley 23.771, al derogar los segundos párrafos de los arts. 46 y 47, y los arts. 48, 49, 50 y 77, todos de la ley 11.683, no hacía más que diferenciar esos planos jurídicos en los que operaban las distintas normativas. (Corte. Sup.; 8/6/1993- “Juan H.Maulhardt”). Fallos 316:1255.

10. Suspensión del juicio a prueba. Quebrantamiento de clausura (art. 44, ley 11.683)

En una causa en la que se había constatado la comisión de la infracción prevista en el art. 44 de la ley 11.683, el juez interviniente hizo lugar a la solicitud de la defensa de la imputada de suspender el proceso a prueba y le fijó una gran cantidad de horas de tareas comunitarias, decisión que fue recurrida por la defensa. Para justificar la procedencia del instituto de la probation, la sala sostuvo que si a un imputado por un delito reprimido con pena de prisión inferior a los 3 años se le podía conceder la suspensión del juicio a prueba, es lógico que ello sea posible respecto de aquel que es sancionado con clausura. Respecto de las horas que se habían fijado, la sala resolvió que el monto era excesivo si se lo comparaba con la gravedad del delito que se le imputaba. Ello se debe a que si la pena máxima de arresto establecida en el art. 44 de la ley 11.683 es de treinta días, la imposición de una cantidad de horas que supere ese plazo es desproporcionada.(C. Nac. Penal Económico, sala A, reg. 617/05, 7/10/2005- “Fernández, Nora N. y otra s/pres. quebrantamiento de faja de clausura”).

Opinión

Con relación al quebrantamiento y la posible aplicación de la “probation” consideramos lo siguiente:

1. El art 76 bis del C.P establece que el imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de 3 años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba. De ello se desprende que sólo es aplicable para los delitos no así en una ley procedimental que trata de infracciones.
2. La clausura lleva además una pena de inhabilitación para ejercer el comercio y en el plenario Acosta del año 2008 (a posteriori del plenario Kosuta) se dejó sentado que no se aplica en los casos de inhabilitación.
3. Tampoco procede la “probation” en el caso que la persona tenga antecedentes.
4. Se quebrantó una orden de un juez administrativo que si bien no detenta la calidad de juez de la Nación, debe tenerse presente que el bien jurídico que se protege en estos casos excede al individuo y lesiona a la sociedad en su totalidad.

11. Omisión de emitir comprobantes mediante controlador fiscal. Acción declarativa de certeza. Medida cautelar dispuesta por un juez de otra jurisdicción

A un local de ropa del shopping Alto Palermo se le impuso una multa de \$4.500 y seis días de clausura debido a que no emitía comprobantes, tickets ni facturas mediante controlador fiscal homologado por sus operaciones de venta, emitiendo facturas A o B, lo que constituía una infracción a los arts. 1º, 2º y 3º de la res. Gral 4014 de la AFIP. El Magistrado de primera instancia entendió que existía una doble regulación entre la RG 3419 y la 4104 que era apta

para verificar y controlar las operaciones de venta, y que por ello el bien jurídico tutelado por la norma no se veía afectado. Además de ello, el juez destacó que el contribuyente se encontraba alcanzado por una medida cautelar dictada en la ciudad de Mar del Plata. Ante ésta decisión, el organismo recaudador interpuso recurso de apelación.

Los Dres. Pizatelli y Grabviker confirmaron lo resuelto, pero solo con fundamento en la medida cautelar dictada en la ciudad de Mar del Plata, que tenía como finalidad que la AFIP se abstuviera de sancionar el incumplimiento de la RG 4104 y, por ello, al imponerle sanciones al contribuyente, había desoído esa medida cautelar. En disidencia, el Dr. Hornos expuso que se daban en el caso todos los requisitos objetivos que hacían procedente la aplicación de las sanciones, debido a que la medida cautelar en cuestión se circunscribía a la ciudad donde había sido realizada y no a la Capital Federal. Para ello, trajo a colación diversos elementos de prueba de aquella acción declarativa de certeza, por los que concluía que la medida solo tenía efectos en esa jurisdicción. (C. Nac. Penal Económico, sala B, causa 49.165, reg. 688/03, 9/10/2003- "Ted Bodin SA s/Inf. Ley 11683")

En el mismo sentido, C. Nac. Penal Económico, sala B, reg. 1196/04, 29/12/2004, "Ted Bodin SA s/ inf. Ley 11.683".

Clausuras tributarias: Agentes fedatarios

1. Supuestos de infracción

REFEREI	
<i>Supuestos de Infracción</i>	<i>Art. de Ley que infringe</i>
No entregue facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios, aún cuando se haya emitido dicha documentación	Inc. a) – Art. 40
No emita facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios	Inc. a) – Art. 40
<p>Emita facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que no cumplan las formas, requisitos o condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos</p> <p>A título ilustrativo se enuncian las siguientes infracciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Falta de emisión de comprobantes a través del equipamiento denominado Controladores Fiscales, cuando la actividad que desarrolle el contribuyente emisor se encuentre comprendida en la obligación dispuesta en el artículo 1° de la Resolución General N° 4104 (DGI), texto sustituido por la Resolución General N° 259. • Falta de cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos por la Resolución General N° 100, sus modificatorias y complementarias. • Emisión de factura manual a consumidores finales, teniendo controlador fiscal homologado en uso en el local comercial, no registrándose en el Libro Único de Registro correspondiente al equipo, inconvenientes técnicos ni notas que justifiquen la emisión de las mismas. • Emisión de facturas con CAI vencido • Emisión de facturas que no posean el Código de Autorización de Impresión. • Emisión de facturas por parte de Responsables Inscriptos en el impuesto al valor agregado, estando los mismos obligados a tener instalado un controlador fiscal homologado, emitiendo comprobantes únicamente en forma manual, salvo en los supuestos de excepción. 	Inc. a) – Art. 40
Entregue o emita facturas o comprobantes equivalentes que no contengan la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), ni tampoco el apellido y nombre o la razón social registrados ante esta Administración Federal de Ingresos Públicos, en tanto ambas omisiones se produzcan en forma concurrente	Inc. a) – Art. 40
Entregue o emita facturas o comprobantes equivalentes sin la numeración de acuerdo al sistema de emisión de facturas que corresponda	Inc. a) – Art. 40
Los datos de los comprobantes emitidos no son los autorizados por este Organismo	Inc. a) – Art. 40

<i>Supuestos de Infracción</i>	<i>Resolución General y artículos que infringe</i>
No entregue facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios, aún cuando se haya emitido dicha documentación	Art. 8 - Cap. A - Título II RG 1415 Art. 13 - Cap. C - Título II RG 1415
No emita facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios	Art. 8 - Cap. A - Título II RG 1415
Emita facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que no cumplan las formas, requisitos o condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos A título ilustrativo se enuncian las siguientes infracciones: • Falta de emisión de comprobantes a través del equipamiento denominado Controladores Fiscales, cuando la actividad que desarrolle el contribuyente emisor se encuentre comprendida en la obligación dispuesta en el artículo 1° de la Resolución General N° 4104 (DGI), texto sustituido por la Resolución General N° 259. • Falta de cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos por la Resolución General N° 100, sus modificatorias y complementarias. • Emisión de factura manual a consumidores finales, teniendo controlador fiscal homologado en uso en el local comercial, no registrándose en el Libro Único de Registro correspondiente al equipo, inconvenientes técnicos ni notas que justifiquen la emisión de las mismas. • Emisión de facturas con CAI vencido • Emisión de facturas que no posean el Código de Autorización de Impresión. • Emisión de facturas por parte de Responsables Inscriptos en el impuesto al valor agregado, estando los mismos obligados a tener instalado un controlador fiscal homologado, emitiendo comprobantes únicamente en forma manual, salvo en los supuestos de excepción.	Art. 19 - Cap. C - Título II R.G.1415. Anexo II apartado B RG 1415 Art. 1 - RG 4104 (DGI) texto sustituido por la RG 259 Art 1, 2, 17, 37 - RG 100 Arts. 1, 4. inc. 3), 8 y 9 - RG 4104 (DGI) texto sustituido por la RG 259 Art. 25 RG 100 Art. 37 - RG 100 Arts. 1, 2 y 3 - RG 4104 (DGI) texto sustituido por la RG 259
Entregue o emita facturas o comprobantes equivalentes sin la numeración de acuerdo al sistema de emisión de facturas que corresponda	Cap. A - Apartado 1 - inc. a) - pto 6 - Anexo II - RG 1415 corresponda
Los datos de los comprobantes emitidos no son los autorizados por este Organismo	Art. 37 - Título VI - RG 100

2. Agente fiscal fedatario

Se autoriza a los funcionarios fiscales mediante orden de juez administrativo, a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores o locatarios de obras y servicios y constaten el cumplimiento por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes, con las formalidades exigidas por la AFIP (art 35, inc. g, Ley Penal Tributaria).

Los requisitos para su puesta en marcha son:

- La necesidad de una orden de un juez administrativo fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en poder de la AFIP.
- No se ha previsto que el funcionario deba informar en forma inmediata al juez.²⁵
- “Se requiere que el comportamiento se mantenga dentro de los principios del estado de derecho, lo que no sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera que hubiere creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente.”²⁶ (Si bien esto es en materia de drogas se hace extensivo al presente tema).

3. Procedimiento aplicable (I)

Los funcionarios fedatarios simularán ser compradores de bienes o servicios para constatar el cumplimiento, por parte del responsable, de la obligación de emitir y entregar la factura o el comprobante respectivo, con las formalidades exigidas por la AFIP.

²⁵ “Carrefour S.A” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, 30/1/97.

²⁶ “Fiscal c/ Fernandez” CSJN Fallos 313: 1305.

Una vez configurada la infracción, los agentes fiscales se identificarán ante el responsable y les informarán de los pormenores de la actuación.

Los funcionarios deben cumplir las formalidades legales del art. 35, inc. g) y art. 41 de la Ley 11.683.

Dejarán constancia en el acta de verificación de la infracción, así como las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas (firmadas o no por el responsable) servirán de prueba en los juicios respectivos.

4. Procedimiento aplicable (II)

En el acta respectiva se dejará constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones, como así también de todas las aseveraciones que desee incorporar el interesado, la prueba y el encuadramiento fiscal.

El acta contendrá además una citación para que el responsable, munido de las pruebas que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a 5 días ni superior a 15 días.

El acta será firmada por los actuantes y notificada al responsable como lo establece el art. 100 de la Ley 11.683.

El *régimen sancionatorio* consiste en la multa graduable entre \$ 300 a \$ 30.000 y la clausura del establecimiento de entre 3 a 10 días.

Los antecedentes fiscales deberán ser: a)- documentos previos y escritos pasibles de selección. b)- denuncias por omisión de facturación. c)- resoluciones de clausuras firmes.

Como agravante de la conducta fiscal reprochable, se encuentran: a)- Denuncias penales b)- Clausuras anteriores c)- Multas formales y/o materiales y d)- los Ajustes de inspección.

En lo que respecta a *la preparación del procedimiento* los antecedentes fiscales se elevan a consideración de la Dirección Regional (ó DIR FISC GCN) para considerar la generación del cargo. Se realiza la Orden de Intervención y se determina el área de fiscalización preventiva para el cumplimiento de la tarea.

Se designan los funcionarios (mínimo 2) que se constituyen en el domicilio objeto de la verificación a los efectos de la actuación (los inspectores no deberán identificarse hasta que finalice el procedimiento).



5. Antecedentes jurisprudenciales de los inspectores fedatarios

El bien jurídico tutelado, es el conjunto de facultades de verificación y fiscalización que posee la AFIP. La normativa tributaria aplicable hace a la existencia misma del Estado, por lo que se exige a los contribuyentes *el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias*.

La falta de cumplimiento del extremo formal en cuanto a la facturación mediante controlador fiscal afecta el bien jurídico protegido por la ley 11.683.

1) Antecedentes fiscales: Denuncia anónima

En los fallos “Mayro”²⁷ y “Medri S.A.”²⁸ se estableció que la delación anónima (denuncia telefónica) no es equiparable a una denuncia en los términos de los arts. 174 y 175 CPPN, por lo que corresponde declarar la nulidad de la disposición de autorización de funcionarios.

En la causa “Mente Abierta”²⁹ se estableció que “no puede considerarse como antecedente válido la constancia administrativa efectuada en forma manuscrita, sin firma y sin indicar los datos esenciales a fin de identificar y acreditar la existencia real del antecedente.”

“Es antecedente válido el basado en una resolución de multa por omisión en el IVA.”³⁰

“La denuncia válida debe contar con dos requisitos: la relación circunstanciada del hecho y la identificación del denunciante. De allí que no reviste entidad suficiente para habilitar al juez administrativo a la designación de los inspectores encubiertos el caso de una denuncia anónima y un llamado telefónico anónimo.”³¹

²⁷ CNAPE, Sala “B” del 22/9/08, Registro 642.1506/11 y Registro 857/07 y 634/08.

²⁸ CNAPE Sala “B” Reg. 792/06 del 5/10/06.

²⁹ CNAPE, Sala “B” del 28/12/06 Registro 103/06.

³⁰ “Medio Molde” JPE N° 7, Secretaria N° 14 del 6/3/07.

³¹ “Pippo S.A”, Causa N° 136/06, JPE Sec. N° 2 del 25/9/06.

“Los antecedentes fiscales hacen referencia a toda información o dato obrante en la AFIP proveniente de denuncias efectuadas por particulares, por los cuales el juez administrativo haya tomado conocimiento de la posible omisión de emitir y entregar facturas.”³²

En el fallo “Romanamayo S.R.L.”³³ quedó sentado que el hecho que haya transcurrido un largo plazo (más de 4 años) entre la fecha de presentación de la denuncia y la de la autorización a los funcionarios fiscales, no habilita “per se” a disponer de la nulidad de la actuación, ante la falta de plazo alguno para adoptar las medidas respectivas

“La ley no exige que en el acto administrativo que designa a los inspectores encubiertos figure materialmente la fundamentación, sino que la medida surja de una derivación razonada de los hechos que la tornan valedera y la hagan fundada”.

2) Aplicación de la clausura

Se confirma la clausura de cuatro (4) días del establecimiento al encontrarse probado que se había emitido una “comanda” por el consumo y que la emisión de la factura se emite después de labrada el acta de infracción.

Se confirma la clausura de siete (7) días al haberse probado una maniobra evasiva por parte del contribuyente al entregar una tira de papel con la inscripción “control de mesa” la cual una vez pagada es devuelta con el sello “controlado” sin emitir la factura.

Se configuran todos los imperativos requeridos por la ley de aplicación sin haberse producidos afectación a garantías constitucionales que habiliten a la declaración de nulidad.

En el caso “Cerrito 22 SA”³⁴ se confirma la clausura de cuatro (4) días al haberse probado la emisión de una comanda y no la factura respectiva. Y se dijo en cuanto a las actas de constatación, que la ausencia de identificación de testigos que pudiesen haber presenciado lo ocurrido en la oportunidad de constatarse la infracción, no es un recaudo cuya ausencia se encuentre prevista bajo sanción de nulidad en la ley 11.683.

3) No exigencia de testigos

La ausencia de identificación de testigos que pudiesen haber presenciado lo ocurrido en la oportunidad de constatarse la infracción, no es un recaudo cuya ausencia se encuentre prevista bajo sanción de nulidad en la ley 11683 (“Cerrito 22 SA” JPE Sec 11 Causa 491/06 del 60/6)

4) Ausencia de error

No procede la alegación del error de hecho en que incurrió la empleada del local toda vez que dicho error para que desplace a la culpabilidad debe ser esencial y no imputable e invencible por ello se impuso una multa de \$4.500 y la clausura de 6 días. (Causa N° 5486 “Macdonald, Tomas s/ Apelación de multa”, JPE N° 3, 27/04/10.).

Finalmente queremos recalcar como ya se ha dado a conocer en los medios de información:

1. En tan solo una semana (22 al 25 de junio del 2010) se clausuraron 847 locales comerciales en todo el país, por infracciones al régimen de facturación.
2. Las provincias comprendidas fueron: Córdoba, Mendoza, Neuquén, Chaco, Santa Fe, Salta, San Juan, San Luis, Tucumán, Entre Ríos, Santa Cruz, Chubut, La Pampa, Misiones, Río Negro, Santiago del Estero .
3. De las 847 clausuras, 70 se hicieron en la Ciudad de Buenos Aires.
4. En lo que va del año se han concretado aproximadamente 4.850 clausuras comerciales en todo el país (agosto/2010).

³² CNAPE, Sala “B” Registros 435/07 y 857/07

³⁴ “Cerrito 22 SA” Causa 491/06 JPE, Sec. N° 11, del 6/06.