

**PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN**

La Plata, 1 de marzo de 2011.-R.S. 2 T.109 f\*125/130

**VISTA:** esta causa registrada bajo el N° 5560, caratulada: "U.S.A. S/PTA. INF. LEY 11.683", procedente del Juzgado Federal de Primera Instancia N° 3 de esta ciudad.-

**Y CONSIDERANDO:**

LA JUEZA CALITRI DIJO:

I. Las presentes actuaciones llegan a conocimiento de esta Alzada, en virtud del recurso de apelación interpuesto (...)por la Dra. M.B.P., en representación de la AFIP-DGI, contra la resolución obrante a (...) por la cual se confirmó parcialmente la resolución dictada por el citado organismo (...), ordenándose reducir el monto de la multa (...) y revocar la sanción de clausura impuesta al contribuyente U.S.A., por infracción al art. 40 inc. a) de la ley 11.683.

El recurso es concedido (...) y mantenido (...).

II. Según surge del acta glosada (...), los agentes de la A.F.I.P. constataron que el contribuyente no emitió ticket, factura o comprobante equivalente por ventas realizadas en las formas, requisitos y condiciones que establece la AFIP.

Dicha omisión constatada constituye *prima facie* infracción al art. 40 inc. a) de la ley 11.683.

III. Ahora bien, las consideraciones expuestas por el Dr. Fleicher en su voto *in re* "Golemme, Sergio s/ pta. inf. ley 11.683", expte. 3693, fallado el 20.09.07, respecto a los requisitos de validez de las actas de inspección resultan aplicables al *sub lite*, por lo cual me remito a los fundamentos y conclusiones allí vertidas por razones de brevedad.

Ello así pues, considero que los inspectores debieron plasmar la totalidad de los requisitos de validez y completitud en el acta que labraron o, cuanto menos, requerir la presencia de eventuales testigos del hecho endilgado de manera que resultara posible la obtención de sus testimonios, a efectos de garantizar el derecho de defensa del contribuyente.

En consecuencia, voto porque se revoque la resolución apelada, (...) y se declare la nulidad del acta de comprobación, (...) y de todo lo actuado en autos, dejándose sin efecto las sanciones impuestas por la A.F.I.P..

Así lo voto.

EL JUEZ SCHIFRIN DIJO:

I.- De acuerdo a los fundamentos vertidos in re n° 2613 "Rol Ingeniería S.A. s/Inf. Ley 11.683", de fecha 11/05/06, cuya copia agrego como parte integrante de la presente resolución, corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 40 inc. a), de la ley 11.683, y de la RG 100/98.

II.- Además en la medida en que las consideraciones que formula la dra. Calitri en su voto, guardan consonancia con el criterio que reiteradamente he expuesto acerca de la función y valor de las actas policiales y administrativas en materia represiva (v. entre muchos otros, mis votos in re "Csado, Eduardo s/apela resolución DGI", expte. n° 586, del 27/10/98 y en "Giacche, Graciela Patricia", expte. n°828, del 03.08.99), adhiero a la conclusión negativa que dadas las circunstancias del caso, arriba la distinguida colega en cuanto al valor probatorio del instrumento (...).

En consecuencia , voto porque se declare la nulidad del acta de comprobación, (...), y de todo lo actuado en autos, dejándose sin efecto las sanciones impuestas por la A.F.I.P..

Así lo voto.

EL JUEZ ÁLVAREZ DIJO:

I. Llegan estas actuaciones a conocimiento de la Alzada en virtud del recurso de apelación interpuesto por la Dra. M.B.P., en representación de la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva-, contra la resolución que confirmó parcialmente la resolución que ordenó reducir el monto de la multa (...) y revocar la sanción de clausura impuesta al contribuyente U.S.A, por infracción al art. 40 inc. a) de la ley 11683. (...).

II. La causa se originó a raíz del acta (...) labrada, (...), por los agentes de la AFIP cuando constataron

## *Poder Judicial de La Nación*

que en el restaurante-pub del contribuyente no se emitió ticket, factura o comprobante equivalente por ventas realizadas en las formas, requisitos y condiciones que establece AFIP.

Por tal razón, se labró el correspondiente acta de comprobación determinando que se habían infringido las disposiciones del artículo 40 inc. a) de la ley 11683.

III. El Dr. J.C.N. en representación de U.S.A presentó, (...), el oportuno descargo manifestando que su representada negó haber efectuado una venta sin la emisión del ticket correspondiente, manifestando que es imposible corroborar esos hechos, ya que no se mencionó dato alguno sobre los "supuestos clientes" ni tampoco se propusieron testigos. Destacó a su vez que dicho comercio emite ticket por toda venta que se realiza, por más mínima que sea, sin tener en cuenta que el cliente lo requiera o no. En cuanto a los talonarios de facturas tipo "B", señaló que si bien el encargado no los pudo visualizar al momento de labrarse el acta, éstos se encuentran en el comercio, como lo estuvieron siempre. Y sobre los controladores, expresó que tienen dos de ellos, uno en cada punto de venta, y que como sólo estaba habilitado un punto de venta, se encontraba un controlador habilitado.

El Jefe de División Jurídica de la Dirección Regional La Plata, (...), ordenó disponer la clausura por siete días del domicilio comercial perteneciente al contribuyente U.S.A., (...), y aplicar una multa (...), monto previsto por el art. 40 de la ley 11683.

Contra la mencionada resolución, la firma presentó recurso de apelación en sede administrativa, en los términos del artículo 77, (...), el que luego del dictamen jurídico N° 227/08, fue resuelto por resolución 559/08, dictada por la Directora de dirección Regional de La Plata de la DGI, que dispuso mantener la resolución de la División Jurídica por la que se impuso la sanción de clausura por el término de siete días del domicilio comercial perteneciente al contribuyente U.S.A., (...), y aplicar una multa(...), monto previsto por el art. 40 de la ley 11683. (...).

Ante tal decisorio, el Dr. J.C.N., en representación de U.S.A., interpuso recurso de apelación,

(...), solicitando la nulidad por inconstitucionalidad y haciendo reserva del caso federal.

Ante dicho recurso, el juez del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional de la Plata, (...), resolvió modificar el acto administrativo dictado con fecha 08/10/08, e imponer la sanción de multa (...), y revocar la sanción de clausura.

IV. Fue por ello que la Dra. M.B.P., en representación de la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva-, interpuso recurso de apelación, (...), centrando sus agravios en que el a quo sin objetar nada del acto administrativo, lo modificó y no fundamentó su decisorio. La defensa consideró asimismo que las sanciones impuestas al contribuyente resultaron razonables ya que, *"...el organismo fiscal en el caso actuó en cumplimiento de sus funciones impartidas, ya que es su deber el efectuar la realización de procedimientos de verificación de las facturaciones en todos los locales comerciales sin distinción alguna"*. Además agrega, que ante la falta de emisión en legal forma de una operación de esas características, deben ser aplicadas las dos sanciones que prevé el artículo 40 de la ley 11683, no resultando procedente la aplicación del art. 49 de la ley citada, ya que éste último es destinado para infracciones especiales y excepcionales de contribuyentes de escasos recursos económicos y en infracciones de menor gravedad, no siendo por lo tanto aplicable al caso de autos.

El recurso fue concedido (...) y mantenido (...).

V. Ahora bien, en consideración a las actuaciones de autos resulta necesario, antes de expedirme acerca del recurso incoado, hacer una aclaración con respecto a las actas de comprobación, y sus requisitos de validez.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia tiene sentado el criterio sobre el cual las actas labradas por los inspectores del ente fiscal son consideradas instrumentos públicos en los términos del art. 979 inc. 2 del Cód. Civil, conforme lo ha resuelto en los casos "Guido, Mario Marcelo" (316:790) y "Gambaro, Francisco Isidoro" (sentencia del 29-9-1993). En éste último lo expresó en los siguientes términos: *"...cabe entender que el acta de*

## *Poder Judicial de La Nación*

*comprobación labrada por los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables, en cuanto a las obligaciones formales constituye un instrumento público. En efecto, está extendida por aquéllos en el ejercicio de sus funciones, por lo que su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias de que da cuenta, como de la ejecución del procedimiento cumplido”.*

De todos modos puede verse una posición distinta, bosquejada en el voto del Juez Carlos Vallefín en el expte. 4742. ISADORA S.R.L. s/ pta inf. Ley 11683. 1/7/08, Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, Sala III, al dejar a salvo su opinión. Allí se puede leer que “... los documentos expedidos o elaborados por agentes en ejercicio de sus funciones no son instrumentos públicos, pero tampoco instrumentos privados, por no ser privadas las actuaciones. Son pruebas escritas y se presumen documentos auténticos mientras no se pruebe lo contrario. Hacen fe de su otorgamiento, de la fecha y de las declaraciones que haga el funcionario que los suscribe.” Agregando que “... no hace falta la tacha de falsedad para desvirtuarlo- como en instrumento público- pudiendo ser destruido por cualquier clase de pruebas.”

Tomando en cuenta estos criterios, ya sea considerar que el acta es un instrumento público, postura más estricta, o que el acta es un documento público, lo que parece más acertado en orden a la ponderación de las circunstancias que rodean su confección, no corresponde, sin embargo, negarle valor probatorio intrínseco al acta confeccionada con las formalidades exigidas expresamente, las que como veremos más adelante no incluyen la rúbrica de testigos.

Las actas tiene presunción de validez y veracidad, y si bien considero que esta presunción no puede obligar a los jueces allí donde se encuentren con elementos probatorios que controviertan esta veracidad presumida, tampoco es dable concluir que no se le debe otorgar eficacia como elemento de prueba autónomo ante la falta de impugnación con basamento eficaz.

Por lo tanto considero que corresponde tener por válida el acta administrativa, toda vez que el contribuyente infractor no aportó elemento probatorio alguno con aptitud suficiente para desacreditar las constancias de aquella.

Respecto de la existencia de testigos, debo advertir que la ley de procedimiento fiscal no exige tal extremo al momento de la confección del acta, por lo que cuadra manifestar que no es de aplicación lo prescripto por los artículos 138 a 140 del C.P.P.N., toda vez que el artículo 41 de la ley 11683, describe prolijamente la forma de confección del acta en cuestión; y con su lectura, nos aclara que de modo alguno se requiere presencia de la firma de testigos para dar virtualidad al instrumento.

Así el artículo 41 de la ley 11683 resulta claro al establecer que, *"Los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitarte, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, muñado de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los CINCO (5) días ni superior a los QUINCE (15) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100. El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los DOS (2) días"*.

Como se señala en el artículo precedente, el agente fiscal está facultado a labrar el acta indicando todas las circunstancias relativas al procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias, sin encontrarse limitado en su accionar por el requisito de la presencia de testigos en la confección de dicho instrumento.

## *Poder Judicial de La Nación*

En virtud de ello opino que el procedimiento administrativo llevado a cabo por los agentes de la A.F.I.P. contó con todos los requisitos exigidos por la legislación vigente para su validez.

Resulta menester aclarar, por otra parte, que la ley 11683 dispone la presencia de testigos en varios supuestos, por ejemplo, como medidas preventivas, cuando se secuestrase mercadería que se encontrase en circulación sin respaldo documental o cuando se efectuase un inventario de mercadería sujeta a decomiso (artículos agregados a los art. 40 y 41 por la ley 26044); pero de ningún modo requiere la presencia de éstos cuando el acta sea el resultado de una infracción por falta emisión de factura o comprobante dispuesta en el art. 40 inc a). de la ley 11683.

VI. En el desarrollo del presente voto resulta de utilidad analizar determinadas características del tipo penal contenido en el artículo 40 inciso a) de la ley 11.683, a efectos de observar si estamos en presencia de un tipo penal en blanco con una delegación legislativa al Poder Ejecutivo más allá de los límites normativamente establecidos en la Constitución Nacional.

El claro mandato constitucional de que la ley penal debe ser justamente ley en sentido formal, o sea emanada del Congreso de la Nación, está de acuerdo a mi criterio fuera de toda discusión y no parece posible admitir dos opiniones en este punto (en este sentido lo expresé en mi voto en la causa 11.151 Magromer c/Secretaria de Recursos Naturales).

Definido este punto cabe precisar que habiendo ley formal, lo que resulta incompatible con el mandato constitucional, es que esa ley no defina con claridad cuales son los elementos esenciales y constitutivos de la conducta penalmente reprochable. De ser así se impediría el conocimiento previo por parte de los habitantes a los que se obliga a cumplir la norma. La motivación normativa resulta imposible si no se la puede conocer (ver Jakobs, Günther, "Derecho Penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la Imputación", 2da Edición corregida, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs 345 y 346)

Pero esta prohibición, no sólo obedece a una necesidad de conocimiento real o ficto, pero efectivamente posible, lo que desde ya resulta indispensable para la propia existencia de derecho penal. La exigencia de ley formal que defina las cuestiones esenciales con carácter previo, se vincula con el principio de la autolegislación: el núcleo central del artículo 19 de la Constitución Nacional. Solamente la ley nos puede prohibir conductas o establecer obligaciones, y esto es así en tanto la ley es el resultado del mandato del conjunto social que integramos. En definitiva cada individuo establece a que normas someter su comportamiento: en el ámbito privado de manera directa, y cuando se excede el ámbito de su esfera de autoorganización de manera indirecta, por medio de normas que deben ser, como hipótesis irrenunciable, el resultado de su propia voluntad mediada a través del procedimiento legislativo del que toma indirectamente parte.

No considero necesario buscar el fundamento de la obligatoriedad de la ley en términos democráticos fuera de la afirmación de coincidencia entre destinatario y autor de la norma. Esta es la idea de autolegislación. El que se ve obligado por la ley es a su vez autor de ella, lo que resulta mediado, procedimentalizado, a través de los complejos mecanismos de autogobierno social.

A partir de estas reflexiones, resulta clara mi posición respecto a los límites de la legislación penal. Sin embargo esto no nos debe conducir a perder de vista, a mi criterio al menos, que existen circunstancias en las que la autoridad de ejecución de la ley, en ejercicio de su función reglamentaria establece ciertos parámetros que son imprescindibles para que la decisión del legislador devenga eficaz. La atribución reglamentaria no necesariamente debe ser vista como una capacidad que se le reconoce al Poder Ejecutivo para completar a su arbitrio la ley, sino antes bien todo lo contrario. Es decir que sin reglamentación no habrá posibilidad efectiva de cumplimiento de la ley, o en su defecto el legislador se verá obligado a realizar una serie de precisiones que resultan incompatibles con su tarea.

Así debe entenderse, en mi opinión, que cuando la ley

## *Poder Judicial de La Nación*

reconoce el ejercicio de facultades propias de la administración pública en su sentido más preciso, no estamos en presencia de delegación, sino de reconocimiento y fijación de la propia esfera de competencia de aquella. Esto es lo que considero que ocurre con la fórmula del artículo 40 inciso a de la ley 11683. Esta norma precisa el alcance de las atribuciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y define dentro del ámbito de la administración pública cual es el órgano competente para definir las formas, condiciones y requisitos de las facturas. No considero que sea el legislador el encargado de realizar esta tarea. Es la administración sometida, como es casi redundante recordar, al control de razonabilidad.

En este orden de ideas, las características físicas o las medidas de seguridad expresadas en términos técnicos, que debe presentar una factura o comprobante no parecen ser elementos esenciales de la definición de la infracción que deban ser fijadas por el legislador. En tal sentido podemos remitirnos a la denominada "teoría de la esencialidad" desarrollada en algunos fallos por el Tribunal Constitucional español (vgr. Sentencia 150 del 4 de octubre de 1990) y de la Corte Constitucional Federal alemana.

Por lo expresado en este punto, considero que la previsión normativa del artículo 40 inciso a) de la ley 11683 resulta legítima.

VII. Finalmente, he de observar que los agravios del ente recaudador están orientados a atacar la decisión del a quo por la que ordenó reducir el monto de la multa (...) y revocar la sanción de clausura impuesta al contribuyente U.S.A, pues al modo de ver de el apelante, el magistrado no fundó su decisorio debidamente.

Estimo que no existen motivos para apartarse de lo resuelto por el señor juez de grado con respecto a la clausura del establecimiento comercial U.S.A., pero adelanto que sí he de propiciar la modificación de la decisión, manteniendo el monto (...), impuesto en sede administrativa.

En ese sentido, cabe tener en cuenta que la ley

25.795 modificó, en lo que aquí interesa, el artículo 49 de la ley 11.683. El quinto párrafo dice así: *"En los supuestos de los arts. 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 arts. 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"*.

No se dilucida en autos que la decisión de aplicar una clausura del establecimiento comercial se encuentre suficientemente justificada. Ni la gravedad del hecho -una venta no facturada por un importe total de \$ 20-, ni el giro comercial de la firma dedicada al rubro restaurant-pub, permiten compartir las argumentaciones esgrimidas por el organismo fiscal.

Se estima, por tanto, que no media proporcionalidad entre los hechos acreditados y la decisión que en base a ellos adoptó la Administración Federal de Ingresos Públicos (véase, Linares, Juan Francisco, Derecho Administrativo, Buenos Aires, Astrea, 1986, p. 458; y Gordillo, Agustín A., Tratado de Derecho Administrativo, cuarta edición, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 1999, tomo 3, VIII-17).

De tal manera, atento la modificación efectuada a la ley 11.683 en tanto permite la eximición parcial de las sanciones limitándose a una de las sanciones previstas en el artículo 40, y teniendo en cuenta las especiales circunstancias del caso y la entidad de la infracción constatada, estimo que la resolución del a quo que dejó sin efecto la clausura de siete días, impuesta por la A.F.I.P resulta ajustada a derecho.

Con respecto al monto de la multa decretada por el juez de grado (...), entiendo que los motivos allí esgrimidos no resultan aptos para ordenar la reducción de la sanción impuesta por la AFIP. Ello en virtud de que el sólo hecho de calificar al monto como "excesivo", no es motivo suficiente

## *Poder Judicial de La Nación*

para aplicar dicha reducción.

Por todo ello concluyo que corresponde confirmar parcialmente la resolución apelada que dejó sin efecto la clausura de siete días impuesta por el organismo fiscal, y revocar la reducción de la multa impuesta al contribuyente, manteniendo la suma (...) fijada por la A.F.I.P.

Así lo voto.

Por ello y por mayoría, el Tribunal **RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada, (...)y declarar la nulidad del acta de comprobación, (...)y de todo lo actuado en autos, dejándose sin efecto las sanciones impuestas por la A.F.I.P..

Regístrese, notifíquese y devuélvase.Fdo.Jueces Sala II César Álvarez,Olga Ángela Calitri y Leopoldo Héctor Schifffrin.

Ante mi: Dra. Ana Miriam Russo.Secretaria de Cámara.

USO OFICIAL

Ante mí,