

EXPTE. 6.630 SALA 3 FD. N*

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES

BOL 64

DE LA PLATA.OF. DE JURISPRUDENCIA

PUBLICACIÓN EN SITIO WWW.PJN.GOV.AR

B 300_____

Carpeta DERECHO TRIBUTARIO IMPUESTOS

AFIP.IMPUESTOS INF. ART. 26 INC. A)EN FUNCIÓN ART. 25 INC. B) LEY 26.565. NO EXHIBICIÓN DEL COMPROBANTE DE PAGO. REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. INAPLICABILIDAD DE LA EXIMICIÓN PREVISTA EN ART. 49 LEY 11.683. INTERPRETACIÓN DE LA LEY.VOLUNTAD DEL LEGISLADOR

USO OFICIAL

“No está controvertido en este expediente que al momento de la inspección llevada adelante por la Administración Federal de Ingresos Públicos, M.A. G. no exhibía en su local el comprobante de pago del último mes como lo exige la reglamentación –de hecho el propio infractor reconoció la falta de pago del período vencido Teniendo ello presente, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que en lo relacionado con los métodos de interpretación de la ley, la primera regla consiste en respetar la voluntad del legislador, y en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado (1). En ese orden de ideas, la primera fuente de la ley es su letra y ella debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma (2), siendo inadmisibles toda interpretación que equivalga a prescindir de la norma que gobierna el caso (3). Desde la perspectiva señalada, resulta claro que el argumento que el señor juez de grado invocó para descartar la presencia de un perjuicio económico y de entorpecimiento de la labor fiscal –esto es, la adscripción del contribuyente a un plan de pagos luego de constatada la infracción- no se encuentra prevista en la norma y admitirla judicialmente como factor de exclusión de la responsabilidad del sumariado o para graduar si la omisión en exhibir la documentación obligatoria es o no una falta grave, trasunta una resolución que desnaturaliza el régimen y la finalidad de la ley 26.565. Convalidar, pues, el temperamento del *a quo* significaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales, quienes deben limitarse a la aplicación de las leyes tal como aquél la concibió (4). Regla ésta que, en el caso, se refuerza al encontrarse involucrada una ley tributaria, cuya exégesis debe efectuarse mediante una

razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo con miras a discernir la voluntad legislativa ("Fallos" 258:149 y 304:203). **(JUECES NOGUEIRA, PACILIO Y VALLEFÍN) NOTAS: REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES (1)** "Fallos" 318:1012, 302:973 y sus remisiones, **(2)** "Fallos" 313:1007, 326:4909 y sus respectivas remisiones, **(3)** Fallos" 277:213 y 279:128, entre muchos, **(4)** "Fallos" 277:25 y 300:700, entre muchos.

27/9/2012.SALA TERCERA. EXPTE.6630,"G., M.A. s/apelación ley 11683",Juzgado Federal N° 1 de Lomas de Zamora, Secretaría N°3 PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

//Plata, 27 de septiembre de 2012. R.S.III T.91 F.103

AUTOS Y VISTOS: Este expediente N° 6630/III caratulado "G., M. A. s/apelación ley 11683", procedente del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1 de Lomas de Zamora, Secretaría N° 3;

Y CONSIDERANDO que:

I. La Administración Federal de Ingresos Públicos aplicó al contribuyente M. A. G. la sanción de clausura por dos días de su establecimiento comercial. Ello con motivo de haberse constatado "la no exhibición por parte del responsable [en su local], en lugar visible al público, del comprobante de pago correspondiente al último mes vencido (...) del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)", infringiendo con ello el art. 26 inc. a) en función del art. 25 inc. b) de la ley 26.565 (fs. 5 y 11/15).

El señor juez de primera instancia revocó dicha resolución. Para así decidir, no obstante considerar configurada la infracción atribuida desde el punto de vista objetivo, señaló que en base a las constancias agregadas y a los hechos relatados "se desprende que, por un lado no ha existido un perjuicio patrimonial para el Fisco Nacional (...) y, por otro, tampoco ha existido un accionar vinculado al entorpecimiento o imposibilidad de llevar a cabo las tareas fiscalización y/o verificación inherentes al organismo fiscal" para

Poder Judicial de la Nación

finalmente eximir al contribuyente "por esta única vez" de la sanción de clausura en los términos del art. 49 de la ley 11.683 (fs. 129/132).

Contra ese pronunciamiento la Administración Federal de Ingresos Públicos dedujo recurso de apelación (fs. 134/135).

II. Puntualmente, el representante de la AFIP se agravió por considerar inaplicable al caso la eximición prevista en el art. 49 de la ley 11.683 (fs. 134/135).

Al presentarse en los términos del art. 454 del C.P.P., el apelante sostuvo que la ley 26.565 obliga a los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado que exhiban en un lugar visible el comprobante de pago del último mes vencido, y que el incumplimiento de esa carga perjudica las facultades de verificación y fiscalización tuteladas por las normas tributarias, no resultando de aplicación el art. 49 de la ley 11.683 en tanto el art. 26 inc. a) sanciona únicamente con clausura de 1 a 5 días al infractor y por ende no admite la eximición *parcial* que plantea dicha norma (fs. 152/155 vta.).

La defensa de G. mejoró fundamentos a fs. 150/151.

III. 1. Las normas y los principios jurisprudenciales que gobiernan la materia.

1.1. El art. 25 de la ley 26.565 dispone que: "Los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) deberán exhibir en sus establecimientos, en lugar visible al público, los siguientes elementos: a) Placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuentra adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS); b) Comprobante de pago correspondiente al último mes vencido del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS). La exhibición de la placa indicativa y del comprobante de pago se considerarán inseparables a los efectos de dar

cumplimiento a la obligación prevista en el presente artículo. La falta de exhibición de cualquiera de ellos, traerá aparejada la consumación de la infracción contemplada en el inciso a) del artículo 26, con las modalidades allí indicadas (...)”.

Esta última norma dice lo siguiente: “(...) Serán sancionados con clausura de uno (1) a cinco (5) días, los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) que incurran en los hechos u omisiones contemplados por el artículo 40 de la citada ley o cuando sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes por las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad. *Igual sanción se aplicará ante la falta de exhibición de la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante de pago (...)*” (énfasis añadido).

1.2. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a la época en que se encontraba vigente el régimen anterior del monotributo -ley 24.977- sentó las siguientes pautas: a) los deberes formales específicos de los monotributistas tienden a resguardar las facultades de inspección y verificación que posee el Fisco para aproximarse al M. adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado, erradicar circuitos marginales de circulación de bienes y permitir el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora; b) tales cargas facilitan tener un conocimiento expedito y rápido de su situación impositiva, es decir, tanto de su inscripción y categorización en el monotributo como, asimismo, constatar si se hallan al día con el pago del gravamen o no (del dictamen del señor Procurador Fiscal de la Nación en autos “Toso, Gabriel Armando s/ apelación

Poder Judicial de la Nación

clausura y multa", sentencia del 03/10/02, "Fallos" 325:2500).

1.3. Desde la entrada en vigencia de la ley 26.565 la postura de los tribunales acerca de la justificación de la sanción de clausura en casos análogos al *sub judice* tomó distintos rumbos.

Por un lado, se dejó sentado que por imperio del art. 40 de la ley 11.683 y en virtud de que la falta de exhibición de la constancia de pequeño contribuyente es una omisión insignificante, no correspondía aplicar una sanción de clausura (Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, autos "Parasecoli, Celia s/ apelación clausura", del 07/06/11, "La Ley Gran Cuyo", agosto 2011, p. 731).

Por otro, se dijo que a partir del hecho de que los pequeños contribuyentes adheridos al régimen cuentan con menos obligaciones formales que los demás, se percibe la importancia del cumplimiento de los deberes establecidos en la ley 26.565. Éstos -se añadió- tienen por finalidad facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y de ese modo, los inspectores pueden tener un conocimiento expedito de la inscripción y de la categorización de los contribuyentes. En consecuencia, se concluyó que el incumplimiento de los deberes formales entorpece las funciones fiscalizadoras del órgano recaudador y coloca en una situación de desigualdad a aquellos contribuyentes que sí acatan los recaudos legales (conf. Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, autos "Scotto, Darío Oscar", del 29/04/11, en "La Ley" 2011-D, 694 y expediente "Angelini, Bruno Roberto", del 23/02/11, "La Ley" 2011-C, 282).

2. Su aplicación a las circunstancias de autos.

2.1. No está controvertido en este expediente que al momento de la inspección llevada adelante por la Administración Federal de Ingresos Públicos, M. A. G. no exhibía en su local el comprobante de pago del último

mes como lo exige la reglamentación -de hecho el propio infractor reconoció la falta de pago del período vencido (fs. 18)-.

2.2. Teniendo ello presente, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que en lo relacionado con los métodos de interpretación de la ley, la primera regla consiste en respetar la voluntad del legislador, y en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado ("Fallos" 318:1012, 302:973 y sus remisiones). En ese orden de ideas, la primera fuente de la ley es su letra y ella debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma ("Fallos" 313:1007, 326:4909 y sus respectivas remisiones), siendo inadmisibles toda interpretación que equivalga a prescindir de la norma que gobierna el caso ("Fallos" 277:213 y 279:128, entre muchos).

2.3. Desde la perspectiva señalada, resulta claro que el argumento que el señor juez de grado invocó para descartar la presencia de un perjuicio económico y de entorpecimiento de la labor fiscal -esto es, la adscripción del contribuyente a un plan de pagos luego de constatada la infracción- no se encuentra prevista en la norma y admitirla judicialmente como factor de exclusión de la responsabilidad del sumariado o para graduar si la omisión en exhibir la documentación obligatoria es o no una falta grave, trasunta una resolución que desnaturaliza el régimen y la finalidad de la ley 26.565. Convalidar, pues, el temperamento del *a quo* significaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales, quienes deben limitarse a la aplicación de las leyes tal como aquél la concibió ("Fallos" 277:25 y 300:700, entre muchos). Regla ésta que, en el caso, se refuerza al encontrarse involucrada una ley tributaria, cuya exégesis debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los

Poder Judicial de la Nación

preceptos propios del régimen impositivo con miras a discernir la voluntad legislativa ("Fallos" 258:149 y 304:203).

3. En estas condiciones, existen razones para concluir que el incumplimiento del contribuyente de las cargas que se le imponen en su condición de monotributista obstaculizó el conocimiento expedito de su situación impositiva, que a la postre era irregular, más allá de que con posterioridad a la inspección se haya acogido a un plan de pagos para regularizar su situación.

Esa conducta es merecedora del reproche que le fija la ley y es en este punto en el que la resolución de primera instancia debe ser revocada.

4. La sanción pretendida.

4.1. Liminarmente y a diferencia de lo afirmado por el señor juez, no puede inferirse que al caso en estudio puedan aplicársele las previsiones del art. 49, última parte, de la ley 11.683, sobre cuya base esta Sala en numerosos precedentes dejó sin efecto las sanciones de clausura y mantuvo las multas dispuestas por el organismo recaudador.

Ahora, si bien es cierto que la ley 26.565 no impide expresamente la remisión a aquella norma, también lo es que la primera parte de su art. 26 dispone que "*La aplicación, percepción y fiscalización del gravamen creado por el presente régimen (...) se regirá por las disposiciones de la ley 11.683 (...) en la medida que no se opongan a las previsiones que se establecen a continuación: (...)*". A partir de aquí es donde se prescribe a la clausura entre uno y cinco días como única sanción al monotributista que no exhibe su documentación (énfasis agregado).

Es decir, en el régimen actual -cuya constitucionalidad no se discute en autos- no está habilitada la chance de limitar el reproche a una sola

pena sino que la clausura es la que cumple, excluyentemente, esa función.

4.2. Aclarado lo anterior, es necesario subrayar que, en principio, la facultad de graduación de la sanción entre el mínimo y el máximo previsto en la ley es materia propia del poder administrador, pero no escapa al control de razonabilidad que corresponde al Poder Judicial con respecto a los actos de la Administración Pública, incluso cuando se trata de facultades discrecionales de la Administración ("Fallos" 321:3103 y sus remisiones).

Así pues, la razonabilidad con que se ejercen las mentadas facultades es el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia ("Fallos" 308:727 y sus remisiones).

4.3. En este M., atento el mínimo y máximo de la sanción previstos por el art. 26 inciso "a" de la ley 26.565, este Tribunal estima que no media proporcionalidad entre los hechos acreditados y la decisión de clausura por dos días que la Administración Federal de Ingresos Públicos ahora intenta revalidar (véase, Linares, Juan Francisco, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Astrea, 1986, p. 458 y *Razonabilidad de las leyes*, segunda edición, Buenos Aires, Astrea, 1970, p. 196; G., A. A., *Tratado de Derecho Administrativo*, cuarta edición, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 1999, tomo 3, VIII-17).

De tal manera, teniendo en cuenta la entidad de la falta constatada y el giro comercial de la empresa -dedicada a la venta minorista de prendas de vestir-, cabe por única vez imponer al contribuyente el mínimo de la escala legal y decretar la clausura por un día de su establecimiento mercantil.

IV. Por las consideraciones expuestas, SE RESUELVE:

Poder Judicial de la Nación

1) Revocar la resolución de fs. 129/132 recurrida e imponer al contribuyente M. A. G. la sanción de clausura por un (1) día de su establecimiento comercial.

2) Atento la forma en que se decide y por haber prosperado parcialmente la pretensión del apelante, las costas de ambas instancias son impuestas en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo.: Carlos Alberto Nogueira. A. Pacilio. Carlos Alberto Vallefín. Ante mí: María Alejandra Martín.

USO OFICIAL