

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 74/75, la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó la sentencia de la anterior instancia (fs. 35/38) que había revocado la resolución de la Región Paraná de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP) del 29 de mayo de 2000, en cuanto había dispuesto aplicar a Gabriel Armando Toso una multa de \$ 300 y la clausura por tres días de su local comercial, sito en las calles Perú e Italia de esa ciudad, por infracción al precepto del art. 22, inc. b, ap. II, de la ley 24.977.

Para así decidir, sostuvo que, según surge de dicho precepto, sólo existirá infracción cuando el contribuyente omite exhibir tanto la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente como la constancia de pago del Régimen Simplificado (RS, de ahora en más) correspondiente al último mes, situación que no se verifica en autos puesto que el Fisco constató que el encartado tenía a la vista la placa mencionada.

Agregó que la inseparabilidad de la exhibición conjunta de ambas constancias, exigida por el art. 26 del decreto 885/98, cuyo incumplimiento aparejaría la sanción prevista en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), importa el ejercicio de una facultad vedada al Poder Ejecutivo, toda vez que implica legislar sobre materia penal (art. 18 de la Constitución Nacional).

-II-

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el remedio federal que luce a fs. 78/81, al entender que la sentencia es arbitraria, en tanto constituye un apartamiento de la solución normativa aplicable al caso y que, además, reviste gravedad institucional, puesto que excede el mero interés de las partes.

Arguye que la norma del art. 22, inc. b, ap. II, de la ley del RS, involucra dos infracciones distintas e independientes, por lo que el incumplimiento de una sola de las dos condiciones allí establecidas conlleva, indefectiblemente, la sanción prevista en el art. 40 de la ley 11.683.

En este sentido, dice que la interpretación realizada por la cámara es errónea, toda vez que solo se podría arribar a esa posición si el legislador hubiera optado por la conjunción copulativa "y", en lugar de la conjunción disyuntiva "o", en el ap. II antedicho.

Expresa, por último, que lo dispuesto por el art. 26 del decreto 885/98 en manera alguna modifica o amplía las disposiciones del art. 22 del RS sino que, por el contrario, reitera lo dicho en él.

-III-

A mi modo de ver, el recurso intentado resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en juego la interpretación de normas federales y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el apelante fundó en ella (conf. art. 14, inc. 3^o de la ley 48).

Por otra parte, si se encuentra en discusión el contenido y alcance de una norma de derecho federal, la Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del tribunal a quo sino que le incumbe realizar una declara-

Procuración General de la Nación

toria sobre el punto disputado (conf. Fallos: 323:1406, 1460, 1566, entre otros).

-IV-

En cuanto al fondo de la cuestión, estimo dable recordar que la ley 24.977 instituyó, en el orden tributario nacional, el denominado "Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes" o "monotributo", consistente en un mecanismo fiscal integrado, en relación a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y, también, al sistema nacional de seguridad social, para los pequeños contribuyentes allí definidos (conf. art. 1º del anexo de la ley). Su finalidad, destacada por el legislador, fue insertar en el sistema tributario a estos contribuyentes, quienes, de lo contrario, debían tributar cada uno de los gravámenes indicados, en forma separada, soportando una presión impositiva mayor.

Dentro de la mecánica establecida, dicha ley prevé un conjunto de obligaciones -tanto sustanciales como formales- para aquellos que se encuadren en sus preceptos y de sanciones particulares para quienes los infrinjan.

En lo que interesa al *sub examine*, cabe poner de relieve que, entre los deberes formales específicos para los monotributistas, el art. 21, ubicado en el Título II, Capítulo X -denominado "Exhibición de la identificación y del comprobante de pago-", preceptúa que los contribuyentes del 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 inscripto; b) Comprobante de pago perteneciente al último mes del Régimen Simplificado (RS)".

Estas cargas, como ocurre en general con el resto de

los deberes formales establecidos en las leyes impositivas, tienden a resguardar las facultades de inspección y verificación que posee el Fisco. V.E. ha destacado, con énfasis, que el cumplimiento de los deberes formales fijados por las normas tributarias constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco 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 (conf. Fallos: 314:1376, entre otros).

En este orden de ideas, me parece claro que los deberes impuestos por el art. 21 del RS tienen por finalidad facilitar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los responsables por parte de la administración y que sus agentes, al inspeccionar a un contribuyente, puedan 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.

Con dicho fin, el art. 22 del RS, en su primer párrafo, sujeta a los contribuyentes a las disposiciones de la ley 11.683 -con las particularidades que en él se detallan- en cuanto a las normas de procedimiento aplicables como también en relación a las medidas precautorias y a las sanciones.

Interesa puntualizar aquí, sobre el aspecto represivo tendiente a resguardar el bien jurídico constituido por las ya mentadas facultades de fiscalización y verificación, que el inc. b, ap. II, del citado art. 22 del RS, dispone que las sanciones establecidas en el art. 40 de la ley de rito fiscal serán aplicables a los pequeños contribuyentes cuando incurran en alguno de los hechos u omisiones previstos en éste o bien cuando -y señala entre otros supuestos- "...II. No

Procuración General de la Nación

exhibiere en el lugar visible que determine la reglamentación, la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente en la que conste la categoría en la cual se encuentra inscripto o la constancia de pago del Régimen Simplificado (RS) correspondiente al último mes".

Desde mi punto de vista, y contrariamente a lo postulado por el *a quo*, el sentido de la conjunción disyuntiva "o" en este párrafo II transcripto es claro y bastará con que se omita mostrar en lugar visible una de las dos constancias requeridas, para que la infracción formal se configure, al menos desde un punto de vista objetivo. En otros términos, que corresponde la sanción de clausura y multa del art. 40 de la ley 11.683, tanto para la falta de exhibición de la constancia acreditativa de la condición de monotributista, como para la del comprobante de pago del último mes.

No puede argüirse, como lo pretende la cámara, que es suficiente exponer a la vista de la fiscalización uno de los dos instrumentos mencionados para cumplir con el deber formal ya que, como quedó dicho, el art. 21 del RS pone en cabeza de los pequeños contribuyentes la obligación de exhibir ambos elementos, en forma conjunta. Por lo tanto, si sólo se enseñara uno de estos, no se estaría cumpliendo íntegramente con dicha encomienda.

Hay que recordar que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973), y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), así como que los jueces no deben sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700), para todo lo cual se deben computar la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y evitando darles un sentido que ponga en pugna sus

disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando, como verdadero, el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 1:297).

Por último, estimo prudente dejar en claro que, dado el sentido de la norma estudiada, el art. 26 del decreto 885/98, contrariamente a lo afirmado en el decisorio recurrido, es, simplemente, la reiteración de una obligación establecida en la ley.

-V-

Sin perjuicio de lo expresado hasta ahora, es preciso tomar en cuenta que, en el acta de inspección de fs. 2/3, labrada por la AFIP, se constató que el contribuyente no exhibía el comprobante de pago del RS "correspondiente al último mes vencido, al día de la fecha 04/2000", pero también que si tenía a la vista, junto con la constancia de inscripción, "el comprobante de pago del Régimen Simplificado Monotributo correspondiente al período 03/2000", es decir el recibo de pago del último mes que había cancelado.

Por ello, dentro de las facultades que competen al Tribunal en uso de su jurisdicción apelada extraordinaria, estimo que resulta indispensable realizar una exégesis constitucionalmente admisible de la norma del art. 22, inc. b, ap. II, en lo atinente al deber de exhibir **el comprobante de pago del último mes**, con el objeto de determinar a qué se alude con el concepto jurídico "último mes".

Adelanto que no puede caber duda, en mi opinión, que la exigencia de dicho comprobante ha de referirse al del último pago que el contribuyente haya realizado, sin que pueda entenderse, bajo ningún punto de vista, que está haciendo mención al del último mes vencido del RS, con independencia de

Procuración General de la Nación

si ha sido abonado o no por el particular.

Considero que, como quedó expresado, la infracción bajo análisis, en su faz objetiva, consiste exclusivamente en la falta de exhibición de un documento. Su razón de ser radica y se agota en punir esa falta de colaboración con la AFIP al no brindar la información solicitada de la manera que lo requiere la norma legal.

Esa reticencia en colaborar se configurará, únicamente, si el contribuyente está en posición del instrumento y omite exponerlo. Correlativamente, es claro que si no tiene ese comprobante de pago, no puede exigírsele su muestra. Ello es coherente con el fin de estos deberes fiscales formales, dado que la exhibición del recibo de mentas permite verificar rápidamente su situación tributaria y posibilita al agente del Fisco determinar si está o no al día con sus obligaciones sustantivas, extremo este que, en su caso, dará lugar a que el Fisco intente el cobro por la vía de apremio, con más los intereses resarcitorios que correspondan, aspecto que no está discutido en el *sub lite*.

Destaco, por otra parte, que para el caso de falta de pago de las cuotas del impuesto integrado, el art. 22 bis -agregado por la ley 25.239- prevé una sanción especial, lo cual -más allá del juicio que pueda merecer esta norma, cuestión que no se debate ahora- sirve para demostrar que tuvo interés el legislador en castigar, de manera directa, la mora en el pago, mediante una norma especial, distinta de la del art. 22, inc. b, ap. II ahora bajo análisis.

Así las cosas, pienso que la tesitura contraria, propuesta por la AFIP en su recurso extraordinario -tal vez con base en el art. 19 de la resolución general 619 de la AFIP, que reglamenta el lugar de exhibición del "comprobante de pago correspondiente al último mes vencido"-, implica sos-

tener una inadmisibles desviación en la finalidad de la norma sancionatoria, puesto que castigar al contribuyente por no tener a la vista el recibo del último período vencido, si éste no lo ha pagado, equivale a castigarlo directamente por este incumplimiento sustantivo mientras que, como expuse *supra* acápite IV, la sanción aquí tratada tiene por mira, en forma exclusiva, tutelar el bien jurídico constituido por las facultades de fiscalización e inspección que posee el Fisco.

Dicho de otro modo, la inteligencia que realiza el Fisco Nacional equivale a pretender sustituir el bien jurídico tutelado por la norma, buscando ahora proteger directamente, de manera espúrea, la recaudación de las rentas públicas. Tesitura que, por otra parte, obligaría al intérprete a concluir en su inconstitucionalidad pues, además de esa solapada tergiversación del bien jurídico que se custodia, lleva a aplicar una pena que es irrazonable, desmedida, cruel o desusada (conf. arg. Fallos: 300:642; 312:826) para un contribuyente moroso que ha puesto de manifiesto en todo momento esta situación, sin ocultamiento o ardid reprochable de ningún tipo, vedada por el art. 75, inc. 22 de la Carta Magna, en tanto ha receptado con jerarquía constitucional la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 5?) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 7?). Por otra parte, debo decir que, aunque la sanción de clausura y multa no consiste estrictamente en una privación de la libertad física, implicaría una suerte de recreación de la prisión por deudas, abolida tempranamente en nuestro ordenamiento jurídico por la ley 514, del 22 de junio de 1872, y prohibida también por el art. 7?, inc. 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ya que por los días en que tenga clausurado su local se habrá privado al contribuyente de su libertad de trabajo e industria, como asimismo del ejercicio libre de su

Procuración General de la Nación

derecho de propiedad.

Hay que tener presente, sin embargo, que ha dicho reiteradamente el Tribunal que la declaración de inconstitucionalidad de una ley es la *ultima ratio*, y que la función de los jueces es interpretar las leyes con fecundo y auténtico sentido constitucional, en tanto la letra o el espíritu de ellas lo permita (conf. arg. Fallos: 308:647, considerando 8^o y sus citas; 319:1331), circunstancia que se verifica en el supuesto de autos, atento la inteligencia de la norma que propicio, que evitaría tal declaración.

En mérito a las razones indicadas, y atento las constancias del acta de fs. 2/3 *supra* indicadas, entiendo que no se ha configurado el tipo objetivo de la infracción formal aquí imputada.

-VI-

Por lo expuesto, considero que corresponde admitir el recurso extraordinario y confirmar la sentencia de fs. 74/75, por los fundamentos aquí vertidos.

Buenos Aires, 12 de julio de 2001.

ES COPIA

NICOLAS EDUARDO BECERRA

Buenos Aires, 3 de octubre de 2002.

Vistos los autos: "Toso, Gabriel Armando s/ apelación clausura y multa".

Considerando:

1?) Que la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Paraná confirmó la sentencia de la anterior instancia y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva- que había aplicado a la actora la sanción de clausura de tres días de su local comercial y una multa de \$ 300 -previstas en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998) - por infracción a lo dispuesto en el art. 22, inc. b, punto II, de la ley 24.977, en razón de haber constatado que aquélla no exhibía en su establecimiento, en lugar visible al público, el comprobante de pago del régimen simplificado para pequeños contribuyentes ("monotributo") correspondiente al último mes vencido. Contra tal sentencia, el organismo fiscal interpuso el recurso extraordinario que fue concedido parcialmente mediante el auto de fs. 88/88 vta.

2?) Que el tribunal a quo sustentó su pronunciamiento en la consideración de que la conducta atribuida a la actora -en tanto ella exhibía en su establecimiento comercial la constancia de su inscripción en el aludido régimen simplificado- no se ajusta a lo establecido del art. 22, inc. b, punto II, de la ley 24.977, que crea nuevos supuestos de infracción sancionables con las penas establecidas en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998). Juzgó que "para que exista infracción típica" (fs. 74 vta.) debe omitirse la exhibición de los dos comprobantes a los que se refiere aquella norma, es decir, tanto la placa correspondiente a la condición de pequeño contribuyente inscripto en el régimen simplificado, como la constancia de pago del último mes.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

En atención a la inteligencia que atribuyó a la mencionada norma legal, entendió que el art. 26 del decreto 885/98 -que considera inseparables a la exhibición de la placa y al comprobante de pago, y dispone que "la falta de exhibición de cualquiera de ellos, traerá aparejada la consumación de la infracción contemplada en el art. 40 de la ley 11.683, t.o. en 1998"- importa el ejercicio de una facultad vedada al Poder Ejecutivo, toda vez que implica legislar sobre materia penal en contra del principio de legalidad consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

3?) Que el recurso extraordinario planteado por el organismo recaudador resulta formalmente admisible pues se encuentra en discusión la inteligencia y validez de normas de carácter federal, como lo son el art. 22 de la ley 24.977 y el 26 del decreto 885/98, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (art. 14, inc. 3?, de la ley 48).

4?) Que el citado art. 22, inc. b, de la ley 24.977 establece, en cuanto al caso interesa, que las sanciones establecidas en el art. 44, de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones) serán aplicables a los pequeños contribuyentes inscriptos en el régimen simplificado, "cuando incurran en los hechos u omisiones previstos en el mismo, o en algunos de los indicados a continuación:...II. No exhibiere en el lugar visible que determine la reglamentación, la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente en la que conste la categoría en la cual se encuentra inscripto o la constancia de pago del Régimen Simplificado (RS) correspondiente al último mes".

5?) Que en lo que respecta al modo como debe interpretarse la mencionada norma resultan aplicables las pautas de

hermenéutica que establecen que es adecuado, en principio, dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429, considerando 4º y sus citas), o bien el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos: 320:2649, considerando 6º y su cita).

6º) Que, sentado ello, cabe concluir que el punto II, del inc. b, del art. 22, de la ley 24.977 requiere para que exista infracción que se omita exhibir tanto la placa indicativa de la condición de pequeño contribuyente -a la que se hizo referencia- como la constancia de pago del régimen simplificado correspondiente al último mes. En efecto, el empleo de la conjunción disyuntiva "o" entre ambos términos determina que la exhibición de cualquiera de tales documentos excluye a la conducta de la figura descripta por la norma.

7º) Que con relación a lo expuesto, debe ponerse de relieve que si bien el art. 21 de la mencionada ley pone en cabeza del pequeño contribuyente incluido en el régimen simplificado la obligación de exhibir en lugar visible al público que concurra a su establecimiento la placa indicativa de su condición de tal y el comprobante de pago de dicho régimen correspondiente al último mes, lo cierto es que el legislador, al establecer las normas represivas en el art. 22, no estableció la aplicación de sanciones por el mero incumplimiento de la obligación establecida en aquél, sino que describió una figura infraccional acotada a los límites indicados en el considerando que antecede. Para corroborar los distintos alcances de una y otra norma basta con detenerse en la notoria diferencia del texto de ambas, que sería inexplicable si el sentido de la segunda fuese distinto del enunciado precedentemente.

8º) Que la interpretación expuesta no supone la

Corte Suprema de Justicia de la Nación

existencia de contradicción alguna en el sistema de la ley, pues el legislador puede válidamente establecer la obligación de exhibir dos comprobantes -uno que acredite la inscripción en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes y la categoría en la que reviste el titular del establecimiento y otro relativo al cumplimiento de la obligación de pago del tributo- pero reservar la aplicación de las sanciones de clausura y multa a los supuestos en los cuales no se exhiba ninguno de ellos. En este orden de ideas, si se pondera la finalidad primordial de tales normas -consistente en facilitar el conocimiento por parte de los inspectores del organismo recaudador y del público en general del carácter de pequeño contribuyente incluido en el régimen simplificado del titular del establecimiento-, el legislador pudo considerar que aquélla se encuentra razonablemente satisfecha en lo esencial con la exhibición de cualquiera de tales documentos, con la consiguiente limitación de la tutela de las normas represivas. En concordancia con ello, debe señalarse que el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) no sanciona con multa y clausura el incumplimiento de cualquier deber formal, sino sólo a los supuestos contemplados en él.

9?) Que, por otra parte, sostener que la infracción podría configurarse con la omisión de exhibir uno solo de los comprobantes mencionados, llevaría a conclusiones inadmisibles. En efecto, en tal hipótesis debería reconocerse, o bien que la falta de exhibición de la constancia de pago correspondiente al último mes vencido del régimen simplificado determina por sí sola la aplicación de una sanción de naturaleza represiva como la clausura (en lo relativo al carácter de dicha sanción corresponde remitir a la causa "Lapiduz", Fallos: 321:1043) por la simple mora en el pago del tributo -lo cual resultaría desmedido e inadecuado al bien jurídico que

mediante dicha sanción se pretende tutelar (Fallos: 314:1376, voto de la mayoría y disidencia parcial de los jueces Belluscio y Petracchi)- o bien, para evitar tal clase de reproches, debería afirmarse que la exigencia legal se cumple si se exhibe el comprobante correspondiente al último mes que hubiese sido efectivamente abonado -aunque haya otros posteriores vencidos e impagos- o que ella no alcanza a quien nada pagó, lo cual implicaría interpretar la norma en el sentido de que ella impone condiciones más rigurosas para quien ha cumplido oportunamente con sus obligaciones fiscales sustanciales que respecto de quien no lo ha hecho.

10) Que, sobre la base de las consideraciones expresadas, corresponde coincidir con el a quo en cuanto a que el art. 26 del decreto 885/98, al disponer que la falta de exhibición de cualquiera de los comprobantes mencionados por el art. 21 de la ley 24.977 traerá aparejada la consumación de la infracción contemplada en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998), ha extendido indebidamente el hecho punible en transgresión al principio del art. 18 de la Constitución Nacional.

11) Que en atención a la conclusión a la que se llega resultaría inoficioso detenerse a dilucidar si en el caso se reúnen las condiciones requeridas para la aplicación de lo prescripto por el art. 1º, inc. d, del decreto 1384/01.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - GUILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA