



JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Dr. TERESA GÓMEZ Especialista en Derecho Tributario
Facultad de Derecho UBA



Causa: “PALUMBO MARÍA BELÉN s/inf. INF. LEY 11.683”

Juzgado: N° 4 en lo Penal Económico - Secretaría 7° - 30/8/2010

Magistrado: Alejandro Catania

Tribunal: Cámara Nac. en lo Penal Económico - 29/10/2010

Magistrados: Edmundo Hendler, Nicandro Repetto, Juan Carlos Bonzon

RESUMEN DE LA CAUSA

Llegan las presentes actuaciones a conocimiento del Juzgado N° 4 en lo Penal Económico a raíz del recurso de apelación interpuesto por María Belén Palumbo contra la resolución de la AFIP-DGI que dispuso aplicarle clausura por el término de dos días.

La contribuyente fue castigada por **omitir exhibir** en su establecimiento -en un lugar visible al público- el comprobante de pago del último mes vencido del Régimen Simplificado Monotributo, hecho que configura infracción **al artículo 25; inciso b) de la ley 26.565) según lo 10 estipulado en el artículo 26, inciso a de la ley 26.565** para la aplicación de las sanciones. Esta situación fue reflejada en el acta de constatación emitida *in situ* por los funcionarios fiscales.

Válido resulta aclarar que el **art. 25** no prevé como infracción la omisión de pago del Monotributo, sino que solo reprime la no exhibición. Es importante resaltar que el día de la inspección la contribuyente **ya había**

satisfecho el pago del Monotributo.

Ante la gravedad que implica la pena de clausura, más aún cuando se aplica por falta de exhibición de un comprobante de pago, el **Sr. Juez Alejandro Catania** examinó si el supuesto de hecho se ajustaba a la conducta infraccional tipificada, como así también el tipo de sanción que se prevé para la misma, y si ésta se ajusta a los parámetros constitucionales que habilitan a la aplicación de una sanción.

El artículo 26 de la ley 26.565 establece que “La aplicación, percepción y fiscalización del gravamen creado por el presente régimen estará a cargo de la AFIP y se regirá por las disposiciones de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, en la medida que no se opongan a las previsiones que se establecen a continuación: ... a) Serán sancionados con clausura de uno a cinco 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 contribu-**

yente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante del pago ⁽¹⁾”.

Recuerda el Sr. Juez que, con anterioridad a esta ley, se encontraba vigente el art. 27 de la ley 25.865, que en su inciso a) establecía que “Serán sancionados con una multa de pesos \$ 100 a pesos \$ 3.000 y clausura de un (1) día a cinco (5) días, los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado (RS) que incurran en los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de la citada ley, o en alguno de los indicados a continuación,...

2) ‘No exhibiere en el lugar visible que determine la reglamentación los elementos indicados en el artículo anterior. Si la omisión de exhibición se refiriera a uno solo de los mencionados elementos, la sanción será de clausura o multa, de acuerdo con la evaluación que realice el juez administrativo interviniente’ frente a estas situaciones”.

La reforma transcripta, vigente en la actualidad, coloca al juzgador en una postura distinta frente a la



mensura de la pena, ya que sólo contempla **como única alternativa punitiva la aplicación de la sanción de clausura del establecimiento**. La línea jurisprudencial de este juzgado, en el marco de la vigencia de la ley 25.865 –para supuestos de infracción idénticos al caso de contribuyentes que carecían de antecedentes y atento a la índole de la infracción constatada- [conf. Art.49 ley 11.683] ⁽²⁾, el suscripto estimaba que correspondía aplicar o reducir la multa y dejar sin efecto la sanción de clausura (Reg. 714/09, 298/08 y 195/08, de este juzgado).

El régimen anterior preveía, frente a casos similares, **la pena de multa y clausura, en tanto existía la posibilidad de eximir al contribuyente de la aplicación de una de ellas** -la clausura-, circunstancia que no se encuentra prevista en la ley 26.565 al prever como amenaza punitiva solo una especie de pena consistente en la clausura del establecimiento, colocando de esta forma al contribuyente en una situación más gravosa frente a la aplicación de una sanción penal ante idénticos supuestos de hecho.

El Dr. Catania juzga que, sin perjuicio de considerar perjudicial la conminación penal descripta precedentemente, deviene preciso destacar **la irracionalidad** que acarrea en sí misma la pena prevista en el art. 26, inc. a) de la ley 26.565 en cuanto a su carencia de proporcionalidad entre el fin perseguido por la sanción penal y el hecho que configura la infracción formal. “De la

confrontación de la norma legal con su correspondiente de la Ley Fundamental surge, como criterio que permite precisar los límites a considerar ante la invocación de la falta de proporcionalidad entre la pena conminada y la ofensa cometida, el que se deriva de la propia naturaleza garantizadora del principio de proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas, sino que solo exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación penal pueda ser aceptada en un Estado de Derecho” (CSJN: Fallo 312:851).

SENTENCIA ⁽³⁾

“...el Art. 28 de la Constitución Nacional dispone que: ‘Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio’, haciendo expresa mención al principio de razonabilidad normativa que rige en nuestro ordenamiento legal.”

“De no existir esta necesaria proporción entre el hecho y la pena no se cumpliría con el fin sancionador sino que se estaría privando al contribuyente del derecho constitucional a ejercer el libre comercio”. “...no puede soslayarse... la evidente inequidad que existe entre la infracción cometida -la mera no exhibición de la placa identificativa de su condición y categoría de pequeño contribuyente..., como así tampoco la no exhibición del comprobante de pago perteneciente al último mes vencido, y la sanción de clausura

que la ley 26.565 estipula frente a este tipo de infracciones formales. Máxime teniendo en cuenta que el cierre del establecimiento no sólo trae el cese de la actividad, sino también el resto de las consecuencias antes mencionadas...”.

“En esos términos, no se concibe la idea de establecer un régimen tributario especial para cierta clase de contribuyentes -a quienes se los califica como pequeños-, y con él crear un sistema sancionatorio agravado del que rige para aquellos que son medianos o grandes, pues son éstos quienes poseen mayor capacidad contributiva, y no obstante se benefician de un sistema punitivo un tanto más benévolo al corresponderles, en su caso, las sanciones del Art. 40 de la ley 11.683 en tanto ésta remite, como ya se explicó, al Art. 49 de la misma ley que prevé reducción y eximición de la sanción ante la comisión de infracciones formales, atento a la índole de la infracción ya la condición del contribuyente.”

“Que, en función de ello y tal como habilita nuestra Constitución Nacional, se procederá a través de la presente, a declarar la inconstitucionalidad del Art. 26, Inc., a) de la ley 26.565, fundado en la irrazonabilidad de la pena por considerarla desproporcionada, en función de los argumentos esgrimidos en los párrafos que anteceden, en tanto en el presente caso, la norma se encuentra en franca contradicción con los presupuestos constitucionales previstos en los arts. 16 y 18 de

1) El destacado nos pertenece.

2) En los supuestos de los artículos 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 del artículo 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.

3) El Dr. Alejandro Catania fundó su resolución luego de 18 considerandos en un extenso resolutorio. Sólo transcribimos aquellos que, a nuestro humilde criterio, muestran el camino jurídico que lleva a S.S. al dictado de una inconstitucionalidad.



la Carta Magna; y en consecuencia dejar sin efecto la resolución... que impusiera la sanción de dos (2) días de clausura...”

“Por todo ello resuelvo I) **Declarar la inconstitucionalidad del Art. 26, Inc. a) de la ley 26.565 al caso concreto**, y II) **Revocar la resolución...** por la que se dispuso la clausura de

dos días del establecimiento...”

Por su parte, **la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico**, al revisar la resolución dictada, entendió que “las consideraciones críticas, referidas al criterio fijado por el legislador, por muy atinadas que pudieran ser, no autorizan, por sí solas, a apartar-

se de la ley sancionada.” Por lo que se resolvió revocar la resolución dictada por el juez Catania y reducir la sanción impuesta a un día de clausura de su local de comercio.

PROCEDIMIENTO FISCAL

CONSULTORIO IMPOSITIVO Y PREVISIONAL

BLANQUEO. PERMANENCIA DE LA INVERSIÓN

• ¿Cómo se computa el plazo de permanencia de las inversiones realizadas en el marco del artículo 27 de la Ley 26.476?

El artículo 71 de la Res. Gral. AFIP N° 2.650 establece que el plazo de dos años de permanencia de la inversión en cabeza del titular, dispuesto en los incisos d) y e) del artículo 27 de la Ley 26.476, se contará a partir de la fecha de realización de la misma.

En los casos de inversiones del inciso e) del artículo precitado, canalizadas a través de certificados de participación emitidos por fideicomisos o que se efectúen mediante la suscripción de títulos representativos de deuda, la permanencia de las inversiones durante el plazo requerido por la citada norma deberá ser cumplida exclusivamente por el fideicomiso receptor de las mismas.

La permanencia de la inversión al 31 de diciembre de cada uno de los años calendario que resulten comprendidos en el plazo indicado en el primer párrafo, deberá ser informada anualmente a la AFIP por el contribuyente mediante la denuncia de los respectivos bienes en la declaración jurada de los impuestos a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta o del Impuesto sobre los Bienes Personales, según corresponda, tildando la opción en el casillero disponible en los respectivos aplicativos.

FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN

Mercadería importada. Requisitos a consignar en factura

• Cuando se vende mercadería importada, ¿existe algún requisito adicional -además de los establecidos por la RG 1415- que deba consignarse en la factura o documento equivalente?

Si bien la mencionada norma no hace especificación alguna con relación a la procedencia de la mercadería, se debe aclarar que se encuentra aún vigente el Decreto 4531/1965. Al respecto, éste establece la obli-

gación de detallar en la factura las siguientes especificaciones:

a) El origen de las mercaderías y toda otra característica tendiente a su mejor identificación, como numeración, serie, modelo, color, etc.

b) Número, año y aduana que expidió el despacho o póliza por la cual se nacionalizó la mercadería o número de boleta, aduana o banco rematador, en caso de provenir de subastas de aduana.

c) Uso de la mercadería, si éste hubiera sido determinado al efectuarse el despacho a plaza.

FACTURA ELECTRÓNICA

Emisión y puesta a disposición de las facturas

• ¿Cómo se concreta la puesta a disposición y emisión de las facturas electrónicas?

El artículo 30 de la Res. Gral. AFIP N° 2.485 dispone que el vendedor, locador o prestador, que utilice alguno de los métodos dispuestos en los ptos. 1 y 2 del inc. a) del artículo 23 de la mencionada norma, deberá