

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 120/122, la Cámara Federal de Salta confirmó lo resuelto por la instancia anterior en cuanto había revocado la sanción de multa de \$ 1.500 y clausura por cinco días impuesta a Luis Dino Povoło, a raíz de haber verificado la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP, en adelante) que éste emitió comprobantes por sus ventas en forma manual y no mediante el equipo electrónico denominado "controlador fiscal", tal como lo ordenan las resoluciones generales nros. 4104 y 259, lo cual -según la tesitura fiscal- configura una infracción al art. 40, inc. a de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Para así decidir, con remisión a un precedente del propio tribunal, sostuvo que tal conducta no resulta lesiva del bien jurídico tutelado por el citado art. 40. Arguyó que la R.G. n° 3419 y sus modificatorias regularon los requisitos, plazos y formas para la emisión manual de comprobantes y que, si bien sus similares nros. 4104 y 259 establecieron posteriormente la obligación de utilizar dicho instrumento electrónico, también mantuvieron el deber de contar, al propio tiempo, con el sistema manual para aquellos casos en que el contribuyente estuviera imposibilitado de usar el controlador

Expuso que aunque este último método es subsidiario y complementario, no deja de resultar apto para cumplir con los fines de la verificación y control de las operaciones, circunstancia que autoriza a descartar, en autos, una concreta afectación al bien jurídico protegido por los arts. 33 y conchs. y 40, inc. a, de la ley de rito fiscal, dado que la infracción configurada por éste supone que la acción u omisión

-II-

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que luce a fs. 130/142, concedido por el *a quo* a fs. 158/159.

Sostiene que la sentencia en crisis realiza una lesviada inteligencia de las normas federales aplicables (art. 10, inc. a, de la ley 11.683 y RR.GG. 4104 y 259), lo cual define la decisión de arbitrariedad. Así, arguye que el decisorio contradice la valoración realizada por la AFIP en cuanto a la exigencia de los métodos de facturación, pues sólo en determinadas condiciones -que no se reúnen en la especie- está permitido emitir los comprobantes en forma manual.

De tal manera, se resta efectividad a una herramienta primordial en la lucha contra la evasión, dada la inderogabilidad que posee la memoria del sistema electrónico, que posibilita un control más eficiente y rápido, en pos de aumentar la recaudación tributaria.

Por otra parte, las RR.GG. 4104 y 259 gozan de presunción de legitimidad y su razonabilidad no ha sido debidamente cuestionada ni demostrada por el infractor. La sentencia en recurso interpreta las normas reglamentarias de manera tal que la forma de emisión subsidiaria aparece equiparada a la obligatoria y principal.

Aduce, en último lugar, que para configurar la infracción discutida no se requiere probar perjuicio alguno al bien jurídico tutelado.

-III-

Estimo que el recurso interpuesto es formalmente admisible toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido aducida en la contestación por

Procuración General de la Nación

examinar en forma conjunta las impugnaciones traídas a conocimiento del Tribunal, ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el *a quo* y las atinentes a la interpretación de las normas federales involucradas son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625).

-IV-

En cuanto al fondo del asunto, cabe señalar que el art. 33 de la ley 11.683 -ubicado en su título I, capítulo V, "Verificación y fiscalización"- dispone que, con el fin de verificar oportunamente la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, la AFIP podrá exigir que éstos lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros. Asimismo y, en lo que aquí interesa, su segundo párrafo la faculta para exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, como así también que lleven registros con los comprobantes que las respalden.

Tales facultades se corresponden con los amplios poderes que posee el Fisco para verificar el cumplimiento que los obligados den a las leyes y demás disposiciones tributarias, contenidos en el art. 35 de la ley de rito -en especial los incs. b y c- atinentes a exigir la presentación de los libros, papeles y documentos acreditativos de las operaciones de los responsables y efectuar su consiguiente estudio.

En tal sentido, no se nos escapa la importancia innegable que reviste, en materia fiscal, la emisión, registración y conservación de los comprobantes y demás documentos respaldatorios de todas las operaciones, en especial las comerciales, que realizan los contribuyentes de los diversos

Como lo ha expresado con claridad V.E., 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, a lo que se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 16:1190).

-V-

Con base en el citado art. 33 de la ley 11.683, la AFIP dispone la forma y demás modalidades con que los distintos responsables deben cumplir, en cuanto a la emisión y registración de las facturas y demás instrumentos. Así, la R.G. 104 -texto según su similar 259- tuvo por objeto sustituir el régimen de la 3419, por uno más exigente y confiable, que no solamente regula la forma, modalidades, requisitos e información necesaria que ha de volcarse en cada comprobante, para dar noticia cabal de los referidos circuitos económicos de la realización de los distintos hechos imposables, sino también -en virtud de los adelantos técnicos de la computación- facilita y agiliza en forma relevante las tareas dirigidas a fiscalizar la situación de los responsables, pues permite obtener datos fidedignos y su tratamiento informático inmediato por parte de los funcionarios del Fisco.

De esta manera estableció, en cabeza de los contribuyentes y responsables que desarrollen las actividades o realicen las operaciones allí determinadas, la obligación de utilizar únicamente el equipamiento electrónico denominado "controlador fiscal" para emitir los comprobantes (facturas, tickets, facturas, tickets, notas de venta, notas de débito o

Procuración General de la Nación

Asimismo, aclaró que si los sujetos obligados no utilizan dicho dispositivo, se configurará un incumplimiento liso y llano de las disposiciones de la R.G. 3419 y modificatorias, salvo los supuestos de excepción previstos.

Sin perjuicio de tal obligación, ciertamente, mantuvo el deber de tener habilitado un sistema manual de emisión de comprobantes, ajustado a los requisitos y condiciones de la R.G. 3419 -vigente en este aspecto- para ser utilizado sólo excepcionalmente: cuando los controladores fiscales se encuentren inoperables (art. 8?) o bien para documentar la anulación de instrumentos emitidos por error por medio de aquéllos (art. 6?, tercer párrafo). En forma concomitante, dispuso que la habilitación del sistema de controladores implica la desafectación automática y definitiva de todos los sistemas mecánicos, electromecánicos, electrónicos o computarizados para la emisión de comprobantes (art. 11).

La resolución general de mentas previó también la posibilidad de que no existan controladores compatibles y homologados por la AFIP, para cubrir las especiales necesidades operativas de un contribuyente, y otorgó un plazo de 180 días hábiles administrativos, a partir de la homologación del modelo de equipo que resulte apto para tales requerimientos, para cumplir con el deber de instalarlo y utilizarlo.

De todo lo señalado, estimo que se desprende, sin hesitación, que para aquellos obligados a contar con controladores fiscales no coexisten dos sistemas indistintos u operativos para documentar las operaciones sino que, por el contrario, el Fisco ha dispuesto uno mucho más exigente y confiable, en forma principal -el controlador- y otro de carácter subsidiario -el manual-, sólo para los supuestos de excepción

precisamente documentados en el libro único de registro (art. 17, puntos 6, 12, 20 y conchs.), que deben tener y llevar los responsables para su debido control por parte del Fisco.

Por lo tanto, opino que la inteligencia otorgada por el *al a quo* a las normas en juego, en cuanto concluye, en definitiva, que resulta indiferente la utilización de uno u otro modo de emisión de documentos comerciales, se halla en completa discrepancia con la clara letra y espíritu de las disposiciones reglamentarias en estudio.

Es menester recordar la doctrina del Tribunal que señala que, cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (arg. Fallos: 308:1745; 320:2145) y que es adecuado, en principio, dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (arg. Fallos: 302:429) o bien el sentido más obvio al entendimiento común (arg. Fallos: 320:2649).

En este orden, no cabe admitir una interpretación de las disposiciones legales o reglamentarias que equivalga a la rescindencia de su texto, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad (confr. doctrina de Fallos: 185:353; 301:958; 307:2153), pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (confr. Fallos: 308:1873).

-VI-

Se deduce de lo expuesto que, si un obligado a emitir facturas mediante el controlador fiscal lo hace en forma manual, sin que se reúnan las circunstancias de excepción que prevé la norma, habrá emitido un instrumento que no se ajusta a los requisitos exigidos por el Fisco con fundamento en la ley de rito fiscal y, por ende, no resultará válido.

Procuración General de la Nación

la ley 11.683, la complementan. Así, el art. 40 de esa ley, para atender al núcleo de la acción allí prevista, remite a la norma complementaria para integrarla con un elemento de hecho cuya especificación se defiere al Poder Administrador, sin que ello suscite, en principio, objeciones de carácter constitucional (Fallos: 281:170; 316:1190 -considerando 6º- y 1239). Ha dicho la Corte que las facultades de reglamentación que confiere el art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional -art. 86, inc. 2º, antes de la reforma de 1994-, habilitan para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, cuando se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos: 301:214), son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta (Fallos: 190:301; 202:193; 237:636; 249:189; 308:668; 316:1239).

En tales condiciones, resulta claro el tipo infraccional del citado art. 40, inc. a, cuando prescribe la sanción de multa y clausura para quienes "...no emitieren facturas o comprobantes equivalentes...en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos".

El bien jurídico tutelado por esta norma legal es, indudablemente, ese conjunto de facultades de fiscalización y verificación que posee la Administración Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de un determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables.

Ha sostenido el Tribunal en el ya mencionado prece-

etracchi) que "...se colige con claridad que el bien jurídico que cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal. En efecto, se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de aperibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo inmediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente que, en lo inmediato, lo hagan porque existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir..." y que "...no aparece exorbitante que frente a la finalidad reseñada ...) el legislador castigue con la sanción cuestionada la no emisión de factura o comprobantes en legal forma, pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base -al menos- de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizada ra, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos. Ello no implica la indefectible aplicación de una sanción por el sólo hecho de comprobarse un incumplimiento objetivo, pues cada caso deberá decidirse según las peculiaridades que ofrezca, las defensas y las pruebas que a su respecto pueda producir el inculpado, y en consideración a las causales de exención de la sanción si éstas cupieren".

En este orden de ideas, pienso que no puede sostenerse que la emisión de otro tipo de comprobantes diversos de los exigidos -siquiera en la forma en que se ha realizado en el caso de autos, conforme constancias de fs. 4- pueda subsanar la comisión de la infracción de que se trata, habida

Procuración General de la Nación

y llanamente desbaratar el sistema infraccional creado por el legislador, a la vez que no se compece con la naturaleza formal del ilícito examinado (confr. Fallos: 316:790, considerando 5º y 2323).

-VII-

Corresponde, por último, tratar las argumentaciones expuestas por el infractor, relativas a la crítica que, con base constitucional, ha formulado respecto de las RR.GG. 4104 y 259. Ello es así, conforme a la doctrina que establece que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en la instancia anterior, que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaba agravios desde el punto de vista procesal (doctrina de Fallos: 311:696 y 1337). La condición exigida se encuentra cumplida en el *sub lite* pues Luis Dino Povoło, al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen, mantuvo los argumentos desechados por la cámara relativos a la inconstitucionalidad de las normas reglamentarias referidas.

En mi criterio, dichos argumentos, en punto a la violación de derechos amparados por los arts. 14, 17 y 28 de la Carta Magna, como asimismo las quejas referidas a la supuesta violación de su capacidad económica, no son aptas para lograr el resultado pretendido.

Como punto de partida, hay que recordar que todo derecho consagrado constitucionalmente no es absoluto sino que debe actuarse de conformidad con las leyes que reglamentan su ejercicio, las cuales, a su vez, no pueden alterarlos, lo que sucede cuando sus previsiones resultan irrazonables, o sea,

.00:642; 302:457; 304:319, 1524). Resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos: 107:2262; 314:1376).

Además, tiene dicho el Tribunal, reiteradamente, que la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 102:457). Y que es preciso poner de resalto que está a cargo de quien invoca una irrazonabilidad la alegación y prueba respectiva (confr. Fallos: 247:121, considerando 4?).

En tales condiciones, observo que los planteos del infractor, enderezados a la impugnación de inconstitucionalidad, configuran meras alegaciones sobre la supuesta violación de su derecho de trabajar, de propiedad y de su capacidad económica, producida mediante una reglamentación que tilda de irrazonable, pero sin que se haya aportado al *sub examine* elemento probatorio concreto alguno sobre tales extremos, razón por la cual resultan -en la mejor de las hipótesis- gravios meramente conjeturales.

Así, sobre el supuesto avasallamiento de su derecho de propiedad, a diferencia de lo que era menester, no ha traído o mencionado ningún elemento que permita evaluar la desproporción, en su caso particular, de la exigencia de concurrir con el controlador fiscal. No ha señalado, en momento alguno, el monto de sus ingresos ni aportado pruebas tendientes a ilustrar a los jueces de la causa, siquiera de manera indicativa, que no cuenta con los medios suficientes para mudarse del aparato y cumplir con la reglamentación impuesta, extremo que podría haber demostrado la violación a su derecho

Procuración General de la Nación

Tampoco lo ha hecho en lo que respecta a su derecho a trabajar y ejercer industria lícita, desde el momento en que no ha intentado acreditar de qué manera se ve impedido el ejercicio de su actividad comercial por el deber impuesto, o aunque más no fuere esbozar las dificultades, lesivas y concretas, que le irrogaría la reglamentación bajo análisis.

En este orden de ideas, todo el planteo del infractor se reduce a poner en tela de juicio la razonabilidad intrínseca de las RR.GG. 4104 y 259. Al respecto, es menester recordar que el debate sobre la razonabilidad de una norma no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ella contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarla en mérito a factores extraños a sus disposiciones (arg. Fallos: 299:45; 316:1261).

Sabido es que el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, causándole de ese modo un gravamen y que para ello es menester que precise y acredite fehacientemente el perjuicio que le origina su aplicación, resultando insuficiente la invocación de agravios meramente conjeturales (confr. doctrina de Fallos 307:1656 y 316:687). Requisitos con los que el encartado no ha cumplido, siquiera mínimamente.

Por otra parte, ha de recordarse que sostuvo el Tribunal que las normas resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad (arg. Fallos: 299:428) y que, en consecuencia, los jueces deben inclinarse a aceptar la legitimidad si tienen la certeza de

onde juzgar el acierto o conveniencia del medio arbitrado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones para alcanzar el fin propuesto (Fallos: 240:223; 247:121; 250:410; 251:21; 253:352; 257:127), pues el control de constitucionalidad que incumbe a los jueces excluye tal examen.

Que ello es así, en tanto la reglamentación -como queda dicho- no se ha demostrado que adolezca de una iniquidad manifiesta (Fallos: 300:642) ni que se trate de penas desmedidas, crueles o desusadas (Fallos: 312:826).

-VIII-

Por lo expuesto, opino que corresponde revocar la sentencia de fs. 120/122 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 27 de abril de 2001.

NICOLAS EDUARDO BECERRA

ES COPIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 11 de octubre de 2001.

Vistos los autos: **AA.F.I.P. c/ Povoło, Luis Dino s/ infracción al art. 40 de la ley 11.683"**.

Considerando:

Que la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Salta 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 cinco días de su local comercial y una multa de \$ 1.500, por considerar que aquélla cometió la infracción formal prevista en el inc. a, del art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998), al haber transgredido lo dispuesto en los arts. 1º, 2º, 3º y 4º -incs. 3 y 4- de la resolución general (DGI) 4104 (texto sustituido por la resolución general -AFIP- 259). El organismo recaudador tuvo por configurada dicha infracción debido a que el contribuyente emitió comprobantes en forma manual, por ventas efectuadas a consumidores finales, en lugar de haberlo hecho mediante el equipo electrónico denominado "controlador fiscal", a cuya utilización se encontraba obligado.

Contra lo así resuelto, la representante del Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que fue concedido a fs. 158/159.

La cuestión debatida en autos ha sido correctamente examinada por el señor Procurador General en el dictamen que antecede, cuyos fundamentos y conclusiones el Tribunal comparte, y a cuyos términos corresponde remitirse a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraor-

corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento. Con costas.
Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. JULIO S. NAZARENO -
EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR
PELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO -
WILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO
AZQUEZ.

ES COPIA