

SENTENCIA N° 28 /2016

Expte. N° 6.460/376-D-2013

En San Miguel de Tucumán, a los tres días del mes de Febrero de 2016 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente) Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“Syriani Malek Adriana s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 6460/376-D-2013”**.-

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

Seguidamente, los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución C 962/13?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Que a fojas 35/36 la Srta. Adriana Syriani Malek, en carácter de titular, con el patrocinio del Dr. Juan V. Scandellari, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 962/13 de la Dirección General de Rentas de fecha 29.10.2013 obrante a fs.15. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente CUIT 27-92213441-9 sanción de CLAUSURA por el término de cuatro (4) días corridos al establecimiento comercial sito en calle Chacabuco N° 92, San Miguel de Tucumán e imponer una multa de Pesos Tres Mil (\$3.000,00), por encontrarse su conducta incurso en el 78 inciso 1. del Código Tributario Provincial.-

Se agravia el recurrente que la Dirección General de Rentas no constató de manera fehaciente y precisa la infracción endilgada.

Manifiesta que el supuesto cliente de sexo masculino no aportó datos ni suscribió el acta de infracción y que ello no fue tenido en cuenta a la hora de dictar la resolución sancionatoria. Expone que no se respetó el principio de presunción de la inocencia, el indubio pro reo y el de la ley más benigna.-

Asimismo considera que al no existir causa fundada por carecer las actuaciones administrativas de pruebas esenciales, la sanción resultaría totalmente arbitraria y sin razón.-

Expte. 6.460/376/D/2013

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se agravia por la sanción de clausura y de la multa aplicada, considerando que el Estado incurre en una doble sanción por una misma y supuesta infracción. Expone que ésta doble sanción vulnera el principio básico de *Non Bis In Idem*.-

Que por la vigencia del mismo no puede haber una doble sanción tributaria por una misma infracción, menos aún si aquella no reúne los requisitos de legalidad e indubitabilidad necesarios para poder adquirir virtualidad jurídica y de ahí recién castigar al infractor.-

Considera que dicha conducta constituye una arbitrariedad total por parte del Estado y una violación de los derechos del contribuyente y las garantías constitucionales establecidas en nuestra Carta Magna, especialmente en el Artículo 16 y cc de la Constitución Nacional.-

Interpreta que la Resolución N° C 962/13 la agravia por cuanto resulta desproporcionada, teniendo en cuenta que el monto de la venta que supuestamente no se encuentra facturada de acuerdo a la RG N° 1415/03 de AFIP, es mínimo en relación a la gravedad de la sanción de clausura aplicada.-

También se agravia de que la sanción de clausura aplicada genera una situación de desigualdad ante la ley y de plena competencia desleal, atento a que es el mismo Estado mediante su organismo recaudador, el que sanciona a quienes tributan y contribuyen a su sostenimiento, omitiendo así su función de controlador para quienes ejercen la venta callejera al margen de toda legalidad.-

Finalmente solicita al Tribunal que revoque la resolución y deje sin efecto las sanciones impuestas.-

**II** Que a fojas 38/40 la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso. Manifiesta, en lo que se refiere a las irregularidades invocadas por la apelante, que nuestra jurisprudencia no siempre se expide por la nulidad misma del acta, como en éste caso. Sin embargo sí destaca la disminución del valor probatorio que aquella puede aportar al procedimiento en curso.-

Cita un fallo donde el cliente o comprador no ha sido identificado en debida forma, dictado por la Cámara Nacional en la causa procedente del Juzgado Federal de Primera Instancia N° 3 de La Plata en los autos caratulados: "G.,S. S/PTA. INF. Ley 11.683".-

En esa oportunidad el Tribunal dijo que: *"...las circunstancias o requisitos esenciales para que estamos en presencia de un acto de compraventa y de los*  
Expte. 6.460/37C/D/2013

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE SUSTINO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. JOSÉ FONSESA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

*cuales debería dejarse constancia en toda acta son, cuanto menos: el lugar, día y hora exacta en que acaeció el hecho, los datos del vendedor y del comprador, la descripción del o los objetos de la operación, su precio y forma de pago. Asimismo, si la venta se efectuó frente a testigos, los datos identificatorios de los mismos. A su vez, el acta debe bastarse a si misma, ya que no puede ser salvada o completada con posterioridad, pues violaría el principio de unidad que lógicamente requiere...”.-*

En idéntico sentido se ha pronunciado la Cámara Nacional en el Penal Económico en autos “ Payton S.A.”, fallo del 26/03/2004: *“Que como regla general, la completa y debida identificación del cliente ocasional al que no se habría entregado por falta de emisión, la correspondiente factura o comprobante equivalente por una compra superior a los \$10, resulta necesaria para que pueda afirmarse que los inspectores intervinientes cumplieron con el deber de dejar constancia, en el acta de “Todas las circunstancias” relativas a los hechos u omisiones reprochables, a su prueba y a su encuadramiento legal”.-*

Considera que frente a la doctrina judicial transcrita, la falta de identificación del cliente que habría realizado la compra/consumición por la cual no se extendió la factura o comprobante, hace que el acta de comprobación carezca de la fuerza de convicción necesaria para apoyar la imputación al contribuyente.-

Asimismo, en éste caso particular y luego de un segundo análisis, no existen otras pruebas que permitan aseverar indubitadamente la existencia de la infracción que se imputa.-



En virtud de las consideraciones realizadas, referidas a la ausencia de datos relevantes que permitan identificar al cliente, las que resultan por sí solas suficientes para rever y revocar el acto dictado, no se considera necesario analizar ni contestar el resto de los agravios planteados por el Contribuyente en su recurso.-

Por lo expuesto la Autoridad de Aplicación considera que corresponde hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto y así lo deja expresamente solicitado.-

III. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° C 962/13, resulta ajustada a derecho.

Surge a fs. 01 que el Acta de Comprobación F.6007 000 N° 00012259 labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas se llevó a cabo el día 26.02.2013, conforme a las previsiones del artículo 1° de la RG (DGR) N° 119/06 y sus modificatorias dejando constancia que *“se constituyen los funcionarios*

Expte. 6.460/376/D/2013

  
C.º N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
  
C.º N. JORGE E. FOSSE FONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL DE APELACION

actuales próximos a la puerta de salida del local comercial identificado como "Casa KIKO" perteneciente al contribuyente Syriani Malek Adriana CUIT N° 27-92213441-9, se procede a interceptar a una persona de sexo masculino, que acaba de efectuar una compra en el citado local.

Acto seguido se solicita que exhiba el comprobante por la compra efectuada, a lo que manifiesta que no le emitieron ni entregaron factura o ticket por la compra de 02(dos) bombachas y 02(dos) calzoncillos, ascendiendo el total de la compra a \$ 58,00 (cincuenta y ocho con 00/1000) la cual fue abonada en efectivo a horas 10:48.-

El cliente de sexo masculino mayor de edad no está dispuesto a aportar datos personales ni a suscribir la presente". En cuanto a la prueba, se refiere a la verificación personal de los actuantes in situ. Y que los hechos fueron presenciados por el cliente que no aporta datos personales. Finalmente deja constancia que no hacen entrega de copia del Acta al interesado (fs. 1 vta).

A fs. 03 obra acta de inspección F. 6006 N° 0001-00072135 del 26.02.2013, mediante la cual se procede a intervenir talonario de factura tipo "A" N° 0001-00000202 (fs. 05), factura tipo "B" N° 0001-00007001 (fs.06) y se aporta ticket B N° 0006-00030392 (fs. 04), los cuales fueron entregados voluntariamente.

A fs. 12/13 obra notificación de audiencia de descargo fijada para el día 29.04.2013 a las 12.30 horas.

A fs. 15 obra el acta donde se dejó constancia de que el contribuyente no se presentó a la Audiencia citada.-

A fs.16/18 glosa escrito de descargo en la cual niega haber incurrido en infracción por falta de facturación y validez al acta de constatación.

A fs. 33/34 corre Resolución N° C 962/13 de fecha 29.10.2013 que impone la sanción de multa y clausura, notificada el día 13.11.2013 a través de Cédula N° 0001-00108711 (fs. 32).

El 19.11.2013 el contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución N° C 962/13.-

Que entrando en el análisis de la cuestión, se debe advertir que el contribuyente se agravia porque el organismo recaudador no constató de manera fehaciente y precisa la infracción endilgada, resaltando que el acta de comprobación adolecería de ciertas irregularidades que afectarían su validez, entre las cuales expone la falta de identificación del testigo, quien no aporta ningún tipo de datos personales, sin tener en cuenta el principio de la presunción de la inocencia y de la ley más benigna.-

Expte. 6.460/376/D/2013

Página 4 de 8

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
L. FISCAL DE APELACION

C.P.N. JOSE GUSTAVO SIMEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE FONSESA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En lo que se refiere a las irregularidades invocadas por el apelante, se pone de resalto que nuestra Jurisprudencia no siempre se expide por la nulidad misma del Acta en casos como el que nos ocupa. Sin embargo sí destaca la disminución del valor probatorio que aquella puede aportar al procedimiento en curso.

Por su parte y en lo atinente a la normativa vigente aplicable al presente caso, la Resolución (DGR) N° 119/06 (B.O.: 24.11.2006) exige como objeto del acta de comprobación el relato claro y completo al disponer que: *“Los hechos u omisiones previstos en el artículo 76, y en el sin número agregado a su continuación, de la Ley N° 5121 y sus modificatorias, que den lugar a la clausura y/o multa, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios de la Dirección General de Rentas dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos...”*, lo que no fue debidamente cumplimentado por los funcionarios fiscales intervinientes, lo que afecta la validez del acta de comprobación.-

Ello así pues, los agentes administrativos debieron plasmar la totalidad de los requisitos de validez y completitud en el acta que labraron o, cuanto menos, individualizar al presunto comprador. A su vez, no se respetaron los principios de unidad e inmediatez en la confección de la misma.

La falta de identificación del supuesto “cliente ocasional”, sin formular la individualización correcta del mismo, produjo una disminución del valor probatorio del referido instrumento y por lo tanto los elementos de juicio del documento en cuestión sobre el que se sostiene la sanción aplicada, son insuficientes para tener por acreditados los extremos fácticos de la infracción atribuida, sin que ello implique entrar a considerar su validez formal o desconocer el carácter de instrumento público que la Corte Suprema de Justicia de la Nación le ha reconocido (“Guido, Mario Marcelo” - 4/5/1993; “Gambaro, Francisco Isidoro” - 28/9/1993, entre otras).

Ya lo tiene dicho la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán, Sala 2, en la Sentencia N° 436 de fecha 03/08/2012: *“A nivel nacional no es poco lo que se ha escrito sobre el valor de las actas de constatación, y que resulta de alguna manera orientador. Así, se ha sostenido que “el acta labrada por funcionarios de la Dirección General Impositiva que dispone la clausura de un establecimiento comercial y una multa por haber omitido la entrega de factura por la venta de una suma superior a diez pesos no se ajusta a derecho si la infracción aparece fundada en la constatación “in situ” de los actuantes y en la manifestación verbal del propietario del local; pues para corroborar lo consignado en el instrumento dicha infracción debe estar comprobada con la identificación del cliente, los precios reales de las ventas realizadas y las mercaderías*

Expte. 6.460/376/D/2013

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPA JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE FONESSA  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

comprendidas en las mismas" (Fa-Ma y MS Producciones SRL c/ AFIP, LLNOA2000, 1087, Juzgado Federal Nº I de Tucumán, 22/12/99).

En ese mismo decisorio se sostuvo que cuando existe una supuesta venta visualizada por los inspectores del organismo de aplicación, por la cual no se habría emitido comprobante al cliente, éste debe ser identificado en el acta, pues si bien la misma reviste el carácter de instrumento público, no contiene certeza de lo afirmado, sino sólo de los dichos de los actuantes. Refrendando esta interpretación, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, entendió que carece de valor acreditante el acta de comprobación de la infracción prevista en el art. 40 de la ley 11.683 (omisión de entregar factura al comprador) toda vez que se omitieron en el texto circunstancias que hacen a la existencia del hecho u omisión punibles, su prueba o a su encuadramiento legal (en el caso, la falta de identificación de cliente ocasional que realizó la compra). (Chamma, Víctor H., La Ley 2000-D, 52 – DJ2000-2, 909).

Lo indiscutible es que si la omisión que sanciona la ley consiste en la falta de emisión de un comprobante que acredite la celebración de un contrato comercial, resulta imprescindible que las pruebas tenidas en cuenta por los funcionarios para arribar a la conclusión de que dicha omisión ocurrió, consten en el acta respectiva. De no hacerlo así, el acta de infracción disminuye en cuanto a su valor probatorio, como consecuencia de la falencia que implica que los funcionarios no obraran debidamente, y privaran por ello al contribuyente del ejercicio de su defensa en forma efectiva. No puede soslayarse que la falta de individualización de las operaciones indocumentadas, impide ciertamente defenderse de la imputación. Nunca podría librarse de sanción el contribuyente que no puede acreditar jamás la emisión de comprobante, si no se le indica qué mercadería vendió, cuál fue el precio de insumo, o quién el destinatario de la venta. Tampoco puede perderse de vista que la carga de la prueba, en materia acusatoria corresponde a la administración, y por ende, la falta de prueba, conduce a desestimar los cargos (en igual sentido, Fa-Ma y MS Producciones SRL c/ AFIP, LLNOA2000, 1087, Juzgado Federal nº I de Tucumán, 22/12/99). DRES.: NOVILLO – GIOVANNIELLO.-

Por lo expuesto cabe concluir que no se discute en autos la validez del Acta ni su contenido, es decir que los funcionarios se hayan constituido en el lugar en la fecha y hora indicados. Lo que no pueden dar fe es que se haya realizado la venta sin facturación al no encontrarse ni siquiera individualizado el cliente que realizó la operación que se cuestiona y porque no existen pruebas que así lo corroboren.

Expte. 6.460/376/D/2013

  
C.P. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
DR. JORGE E. POSSE FOMESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
DR. JORGE E. POSSE FOMESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que de acuerdo a lo analizado precedentemente, corresponde hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° C 962/13 dejándola sin efecto en todos sus términos, dictándose en sustitutiva la correspondiente resolución: Hacer Lugar al descargo formulado por el contribuyente y declarar que en las presentes actuaciones no se ha tipificado infracción alguna al Código Tributario Provincial. Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

#### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

1. **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SYRIANI MALEK ADRIANA C.U.I.T. 27-92213441-9**, en contra de la Resolución N° C 962/13, de fecha 29 de octubre de 2013, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, dejándola sin efecto en todos sus términos en atención a lo considerado, dictándose en sustitutiva lo siguiente: **HACER LUGAR AL DESCARGO FORMULADO POR EL CONTRIBUYENTE Y DECLARAR QUE EN LAS PRESENTES ACTUACIONES NO SE HA TIPIFICADO INFRACCIÓN ALGUNA AL CÓDIGO TRIBUTARIO PROVINCIAL.-**

Expte. 6.460/376/D/2013

Página 7 de 8

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER

  
C.F.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL