

**SENTENCIA N° 33 /2016**

**Expte. N° 36328/376/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: **“Sauma Graciela Verónica S/Recurso de Apelación – Expediente N° 36.328/376/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 N° C 1173/13?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

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

I. Que a fojas 26/28 el contribuyente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 1173/13 de la Dirección General de Rentas de fecha 10.12.2013 obrante a fs. 24. En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada por la contribuyente SAUMA GRACIELA VERONICA, C.U.I.T. N° 27-22073492-2 y APLICAR sanción de CLAUSURA por el término de CUATRO (4) días corridos al establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 303, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; e Imponer sanción pecuniaria de MULTA por PESOS CUATRO MIL (\$ 4.000,00) la que deberá ingresar en el plazo de quince (15) días hábiles administrativos, bajo apercibimiento de iniciar su cobro por la vía procedente, por haber incurrido su conducta en la causal prevista en el inciso 1 del artículo 78 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta el recurrente que la Resolución en cuestión dispone rechazar la defensa planteada que básicamente se sustenta en que los inspectores de la DGR no identificaron concretamente al testigo que supuestamente adquirió o consumió bienes expedidos por él y que no fueron facturados.

Sostiene que el acta es insuficiente para provocar la condena ante la falta de identificación del testigo lo que determina que la imputación se base en dichos de terceros no presenciados por los inspectores.

Afirma que esta defensa es rechazada por la Resolución en crisis que al respecto, escuetamente manifiesta que la constatación efectuada comprende lo visto, oído y percibido por los sentidos de los funcionarios actuantes, circunstancias éstas que ocurrieron fuera del local comercial cuando el testigo abandonaba el lugar, momento en que los funcionarios actuantes labraron el acta de comprobación respectiva

Entiende que la resolución es incorrecta, contraria a derecho e incluso auto contradictoria.

Destaca que el acta consigna que el presunto cliente se negó a identificar tratándose entonces de una persona desconocida.

Que ésta sola circunstancia determina que el acta y la imputación son insuficientes, y la Resolución condenatoria contraria a derecho y sin fundamentos probatorios válidos.

Señala que resulta esencial para la condena, y ante la negativa de los hechos, acreditar acabadamente que se está en presencia de un acto de prestación de servicios no facturado, para lo cual es imperiosamente necesario la justificación de ciertos recaudos –aquí no acreditados– los que deberían dejarse constancia en toda acta, siendo estos: 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, todos estos recaudos insatisfechos en el acta cuestionada.

Menciona con cita legal que la falta de constatación de las circunstancias relativas a la operación, le resta valor probatorio al acta labrada por no ajustarse a lo expresamente establecido por la ley de procedimiento tributario en cuanto exige que los funcionarios fiscales dejen constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones que den lugar a la multa.

Sostiene que el elemento esencial que define la validez y licitud del acta en casos similares al que se imputa, es la identificación del comprador lo que en la especie se ha obviado.

Cita jurisprudencia de la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico "Payton S.A." del 26/03/2004, donde se destaca que cuando los inspectores no han recabado los datos de los testigos ocasionales o de los presuntos compradores, resulta imposible la obtención de sus testimonios, lo cual impide la formulación de un proceso en el que se respete la garantía de la defensa en juicio, toda vez que sitúa al contribuyente en una posición de minusvalía ante el Organismo Administrativo al cual se ha dotado de la facultad de crear, tan luego, la primer prueba de cargo en el sumario administrativo.

Que en consecuencia, al no encontrarse determinado el presunto sujeto comprador no obstante las atribuciones de los inspectores actuantes, el acta es insuficiente, inválida y nula para la formación del cargo en análisis, resultando entonces contraria a derecho la Resolución en crisis.

Finalmente solicita expresamente que se revoque la citada Resolución N° C 1173/13 y se haga lugar al recurso.

II. Que a fs. 30/32 Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso.

Transcribe párrafos, que se dan por reproducidos, de un fallo aplicable al caso en cuestión, 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".

Sostiene que conforme a doctrina judicial que cita, 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. Que atento a ello, los argumentos vertidos –referidos a la ausencia de datos relevantes del cliente- resultan por sí solos suficientes para rever y revocar el acto dictado, lo que expresamente así deja solicitado.

III. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° C 1173/13, resulta ajustada a derecho.

Surge a fs. 01 que el Acta de Comprobación F.6007 000 N° 00006173 labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas se llevó a cabo el día 31.08.2013, conforme a las previsiones del artículo 1° de la RG (DGR) N° 119/06 y sus modificatorias dejando constancia que *"se constituyen los funcionarios actuantes próximos a la puerta de salida del local comercial identificado como "Feliciano", perteneciente al contribuyente Graciela Verónica Sauma, CUIT N° 27-22073492-2, procediendo a interceptar a un cliente de sexo femenino, de 38 años de edad, quien acaba de efectuar una consumición en el citado local, quien no accede a identificarse.*

*Acto seguido se le solicita si puede exhibir el comprobante que recibió por la consumición efectuada manifestando que no le emitieron, ni entregaron factura, ticket, ni documento equivalente por la venta de dos desayunos por un total de \$ 40,00 (cuarenta pesos), la que fue abonada en efectivo, no cumpliendo lo previsto*



en las normas de facturación establecidas por la RG 1415/03 (AFIP) y modificatorias." En cuanto a la prueba, se refiere a la verificación personal de los actuantes in situ. 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° 0001-00078182 del 31.08.2013, mediante la cual se procede a intervenir talonario de factura tipo "A" N° 0002-00000956 (fs. 05) y se aporta ticket N° 00119464 (fs. 04).

A fs. 10/11 obra notificación de audiencia de descargo fijada para el día 22.10.2013 a las 8.30 horas.

A fs. 13/18 glosa escrito de descargo en la cual niega haber incurrido en infracción por falta de facturación y cuestiona la validez al acta de constatación.

A fs. 24 corre Resolución N° C 1173/13 de fecha 10.12.2013 que impone la sanción de multa y clausura, notificada el día 13.05.2014 (fs. 25).

A fs. 26/28 el contribuyente interpone con fecha 20.05.2014 Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución N° C 1173/13.

Que entrando en el análisis de la cuestión, se debe advertir que el contribuyente resalta que el acta de comprobación adolecería de ciertas irregularidades que afectarían su validez, entre las cuales expone la falta de identificación del testigo, ni siquiera se denuncia nombre y apellido del mismo, no se aporta su documento nacional de identidad, ni su domicilio, y tampoco suscribe con su firma el acta labrada por los funcionarios actuantes.

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 acto 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, afectando 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 ninguna aclaración al respecto 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 comprendidas en las mismas"* (Fa-Ma y MS Producciones SRL c/ AFIP, LLNOA2000, 1087, Juzgado Federal N° 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 1 de Tucumán, 22/12/99). DRES.: NOVILLO – GIOVANNIELLO.-

Por lo expuesto cabe concluir en autos la validez del Acta y su contenido, es decir que los funcionarios se han constituido en el lugar, en la fecha y hora indicados. Lo que no pueden dar fe es que se haya efectuado la prestación de servicios que se cuestiona y que la misma no haya sido facturada porque no existen pruebas que así lo corroboren.

Que de acuerdo a lo analizado precedentemente, corresponde hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución Nº C 1173/13 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 **GRACIELA VERONICA SAUMA C.U.I.T. 27-22073492-2**, en contra de la Resolución Nº C 1173/13, de fecha 05 de diciembre 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.**
2. **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

S.CH.

  
**HAGASE SABER**

  
**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

  
**JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

Ante mi