

**SENTENCIA N° 65 /2016**

**Expte. N° 34.857/376/D/2013**

En San Miguel de Tucumán, a los *ocho* 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: **“ZELARAYAN GABRIELA EUGENIA S/Recurso de Apelación – Expediente N° 34.857/376/D/2013”**.

Practicado el sorteo del ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Seguidamente, los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones: ¿ es ajustada a derecho la Resolución N° C 1184/13?

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I.- Que a fojas 69/73 el contribuyente GABRIELA EUGENIA ZELARAYAN, CUIT N° 27-26783236-1, interpone Recurso de Apelación en contra la Resolución N° C 1184/13, emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 10/12/13, obrante a fs. 66/67. En ella se resuelve: “NO HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente y APLICAR una Sanción de Clausura por el término de CUATRO (4) días en su local comercial sito en calle 24 de Septiembre N° 301, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una Sanción pecuniaria de Multa por pesos TRES MIL (\$ 3.000), la que deberá ingresar en el plazo de quince (15) días hábiles administrativos de notificada la presente, bajo apercibimiento de iniciar su cobro por la vía procedente”, por encontrarse su conducta incurso en el artículo 78 inciso 1) del Código Tributario Provincial (texto consolidado Ley N° 8.240).

II.- Que a fojas 75/77 de autos, la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

III.- Que a fojas 78 de autos, obra Resolución Interlocutoria de este Tribunal N° 25/15, en donde se declara la cuestión de Puro Derecho, concentrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- Que el contribuyente se agravia, en su recurso de apelación, manifestando que el Acta de Comprobación en cuestión es nula, por no cumplir con los requisitos formales mínimos propios del acto que se celebra, y en virtud de ello, el acta suscripta no puede dar fé de todo lo dispuesto en ella. De la sola lectura del acta se advierte que sólo se dejó constancia de que una persona de sexo femenino, mayor de edad y que no desea aportar sus datos personales ni suscribir el acta, habría consumido dos gaseosas por un precio de \$·22 (veintidós pesos), habiéndose constituido los funcionarios actuantes, próximos a la puerta del establecimiento de su propiedad.

Que esgrime la nulidad del procedimiento, debido las inobservancias de las formalidades del acta de constatación, ya que fue labrada en infracción a las previsiones contenidas en la RG (DGR) N° 119/2006, en el momento que no permitió la intervención del contribuyente.

Sostiene que, no es una posibilidad la confección del acta en presencia del contribuyente, es una exigencia establecida por la misma normativa- R.G. (DGR) N° 119/2006, siendo el acta misma la que, en su dorso expresa que se comunica al interesado que tiene derecho de incorporar aquellas circunstancias que estime pertinente. Por lo tanto, siendo su derecho, es optativo para el contribuyente y no para el inspector, decidir en dicho momento formular o no manifestaciones relativas a la tarea fiscalizadora.

Afirma que, las circunstancias en las que se celebra el acta, tales como la omisión de información sobre los datos del comprador, o su firma o el hecho de no haber dado la posibilidad de intervenir al contribuyente en el mismo acto para ejercer su defensa, le restan valor probatorio al acta.

Por todo lo dispuesto anteriormente, sostiene que el Acta de Comprobación suscripta en autos, como instrumento público es NULA.

Afirma que en el caso se viola el principio de presunción de inocencia, ya que el acta de comprobación pierde valor probatorio, y por ello, el beneficio de la duda debe recaer en beneficio de su persona.

Apela a la Nulidad de la sanción, por falta de razonabilidad, al destacar que existe una evidente desproporción entre la supuesta conducta infraccional, con la sanción que se pretende imponer, lo que provoca una evidente distorsión manifiestamente abusiva del ejercicio de la facultad de imponer una multa, y

violenta el principio constitucional de razonabilidad, consagrado en forma innominada por la Constitución Nacional.

Por último, solicita se revoque la resolución apelada y se ordene el archivo de las actuaciones.

V.- Que a fs. 75/77 la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso de apelación, exponiendo 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 la D.G.R., 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 reever y revocar el acto dictado, lo que expresamente deja solicitado.-

Cita doctrina congruente con la jurisprudencia expuesta y se allana a los agravios expuesto por el apelante, solicitando se haga lugar a la pretensión del contribuyente y se revoque el acto apelado.-

VI.- Que vienen a consideración los presentes actuados a esta vocalía, a fin de resolver las cuestiones planteadas por el contribuyente de la referencia, el cual manifiesta la nulidad del acta de comprobación, cabeza y prueba fundamental para acreditar el hecho punible endilgado por la D.G.R., por carecer el instrumento, de una clara y concisa identificación del testigo que supuestamente recibió el respectivo comprobante por la compra realizada en su local comercial. Por ello solicita se deje sin efecto la sanción impuesta.-

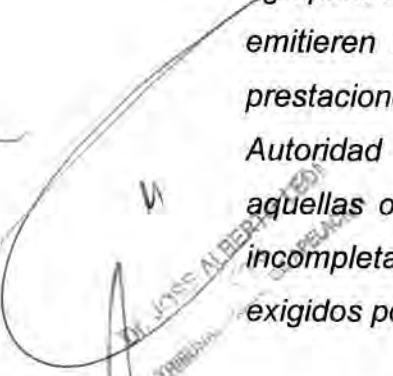
Cabe aclarar, que la D.G.R. al contestar los agravios expuestos por el apelante en su recurso, se allana a las pretensiones del mismo, solicitando se deje sin efecto la Resolución atacada, la cual impone la Sanción de Multa y Clausura.-

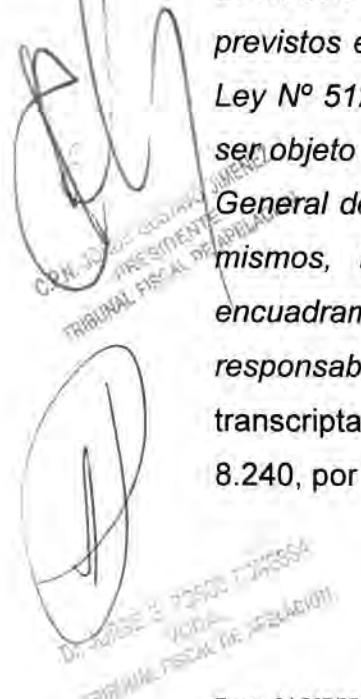
Que entrando en el análisis del expediente, si bien no existe controversia entre las partes con respecto a los temas en cuestión, corresponde que este Tribunal Fiscal, emita opinión al respecto en razón del principio de razonabilidad y

legitimidad, teniendo en cuenta que la potestad de este Órgano comprende el control de legalidad de los actos administrativos emitidos por la Autoridad de Aplicación, ponderando la prudencia en el ejercicio de las facultades de las que se hallan investidos los funcionarios actuantes en el procedimiento.-

Ahora bien y con respecto a los hechos descriptos por las partes, cabe efectuar un análisis detallado del Acta de Comprobación, tomada ésta como un instrumento de prueba idóneo y conducente producido por los funcionarios actuantes de la D.G.R., para dejar constatado el hecho punible por la norma y aplicar posteriormente la sanción correspondiente por medio de un acto administrativo.-

Que el marco normativo por el cual debe transitar el accionar de la D.G.R., con respecto al presente caso, se encuentra delimitado por el artículo N° 78 inciso 1) del Código Tributario Provincial y el artículo 1 de la RG (DGR) N° 119/06. Asimismo cabe resaltar que el Régimen de emisión de comprobantes, se encuentra regulado por la RG (AFIP) N° 1415/03.-

Que dice textualmente el artículo 78 inciso 1) del C.T.P. "...Serán sancionados con multa de pesos trescientos (\$ 300) a pesos treinta mil (\$ 30.000) y clausura de tres (3) a diez (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, quienes: 1. No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la forma, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; como tampoco llevaren registros o anotaciones de aquellas o de sus adquisiciones de bienes o servicios o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la citada Autoridad de Aplicación..."-  


El artículo N° 1 de la RG (DGR) N° 119/06, establece: "...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, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo..."", se deja aclarado que la RG transcripta es de fecha 24/11/2006, anterior a la reforma introducida por Ley N° 8.240, por lo que actualmente la numeración del articulado del C.T.P., es otra.-  


Ahora bien, conforme al marco normativo descripto y al contenido del acta de comprobación F. 6007 N° 00012720 obrante a fojas 01 y lo descripto por el acta F. 6006 N° 00078481 obrante a fojas 03 de marras, labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas llevadas a cabo el día 02/08/13, se dejó constancia que "...se constituyen los funcionarios actuantes próximos a la puerta de salida del local comercial perteneciente al contribuyente Zelarayan Gabriela Eugenia,. CUIT N° 27-26783236-1, nombre de fantasía "El Recinto", que desarrolla la actividad de bar, procediendo a interceptar a una cliente, siendo esta una persona de sexo femenino, quien no manifestó sus datos personales, manifestando que no le emitieron ni entregaron ticket, factura o comprobante equivalente por la compra de 2 (dos) gaseosas por un total de \$22 (veintidós pesos), abonados en efectivo, no cumpliendo con lo previsto en las normas de facturación establecidas por la RG 1415/03 (AFIP) y modificatorias..."-.

Que está claro, que el Acta de Comprobación es la prueba idónea y conducente para dejar acreditado este tipo de ilícitos tributarios, teniendo en cuenta que se refiere a la verificación personal in situ , de los funcionarios de la D.G.R.-

Que entrando en el análisis de la cuestión, se debe advertir que el contribuyente plantea la nulidad de las presentes actuaciones, resaltando que el acta de comprobación adolecería de ciertas irregularidades que afectarían su validez, entre las cuales expone la falta de identificación del testigo, que en ningún momento aporta su nombre y apellido, como tampoco su documento nacional de identidad, ni su domicilio, y no suscribe con su firma el acta labrada por los funcionarios actuantes.-

Que previo a todo análisis se pone de resalto que se configuran en el caso los presupuestos necesarios para la admisibilidad de un planteo de nulidad: 1º) existencia de algún vicio en alguno de los requisitos del acto; 2º) demostración del interés legítimo en la invalidación del acto y que la nulidad no sea imputable a quien la pide y 3º) Falta de convalidación del acto dictado. (Lino Palacios – Derecho Procesal Civil, Ed. Abeledo Perrot, tomo I, pag. 389).-

Ahora 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)...”.-

Que el mencionado fallo continua expresando que: “...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 cargo (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 ello, la materialidad de la infracción que los agentes de la D.G.R. dijeron haber constatado por medio del acta de comprobación, no puede acreditarse, pues no existen testigos ocasionales que corroboren las afirmaciones de dichos funcionarios, ni tampoco contamos con los datos de la persona que supuestamente compró los productos detallados en el instrumento.-

Si bien la declaración de nulidad al Acta de Comprobación en su totalidad, no se ajusta a las normas aplicables, en tanto las formas incumplidas no son de aquellas que acarrear esa sanción, el instrumento obrante a fojas 01 de autos es insuficiente en tanto la identificación del comprador, aunque no es requisito para configurar el comportamiento omisivo que la ley tributaria sanciona, constituye un dato que resulta relevante a la comprobación del hecho y la omisión de ese dato

transgrede la norma que obliga a dejar constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones que dan lugar a multa y clausura.-

En el caso, la afirmación de los funcionarios de que el apelante no emitió ni entregó comprobante por la venta efectuada, pierde fuerza legal al prescindir de toda intervención del co-contratante, lo cual resulta imposible establecer el verdadero alcance del acto jurídico bilateral, siendo este un contrato que implica la voluntad de un tercero no puede entenderse probado cuando además de carecerse de la firma de ese tercero, tampoco se sabe quién es y no consta siquiera una versión de lo que haya dicho en el acto de constatación.-

Por otro lado, acerca de las condiciones mínimas del acta y de la necesidad de identificar al comprador, el acta que examinamos se limita a decir respecto a la clienta a la que no se le entregó ticket factura y/o documento equivalente "una persona de sexo femenino, mayor de edad, que no se identificó", situación que los inspectores debieron constatar en forma más amplia, dejando identificado con los datos personales, al supuesto testigo que dio fe del acto infraccional.-

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 realizado la venta sin facturación ni entrega del comprobante, al no encontrarse perfectamente individualizada la supuesta compradora con sus datos personales, por lo que el Acta de Comprobación, pierde la fuerza legal necesaria para constatar y dar por acreditado el hecho punible.-

Que de acuerdo a lo analizado precedentemente, corresponde hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZELARAYAN GABRIELA EUGENIA, en contra de la Resolución N° C 1184/13, emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 10/12/2013, dejándola sin efecto en todos sus términos.

El señor vocal Dr. José Alberto León, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.-

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del precedente Acuerdo,



**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**


**RESUELVE:**


1. **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZELARAYAN GABRIELA EUGENIA, CUIT N° 27-26783236-1**, en contra de la Resolución N° C 1184/13 de fecha 10/12/2013, emitida por la Dirección General de Rentas, y en consecuencia dejar sin efecto la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes, dictándose en sustitutiva la 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.-

V.M.S.

**HAGASE SABER**

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

  
**JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

  
**JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

**ANTE MI**

  
**DRA. SILVIA M. MENEGHELLO**  
SECRETARIA