

SENTENCIA N° 66 /2016

Expte. N° 6.247/376/D/2013

En San Miguel de Tucumán, a los 8 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: **“Artículos Descartables S.R.L. S/Recurso de Apelación – Expediente N° 6.247/376/D/2013”**.

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

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

I.- Que a fojas 73/80 el contribuyente ARTICULOS DESCARTABLES S.R.L., CUIT N° 30-71044766-3, por intermedio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra la Resolución N° C 198/14, emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 09/04/2014 obrante a fs. 70/71. En ella se resuelve No Hacer Lugar a la defensa formulada por el contribuyente e **IMPONE** una Sanción de Clausura por el término de CINCO (5) días en su local comercial situado en Pasaje Padilla N° 38, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una Sanción pecuniaria de Multa por pesos CINCO MIL QUINIENTOS (\$ 5.500), 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 82/83 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 N° 84 de autos, obra Resolución Interlocutoria de este Tribunal N° 9/15, en donde se declara la cuestión de Puro Derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

IV.- Que se agravia el contribuyente en su recurso de apelación, que el Acta de Constatación cabeza de estas actuaciones, viola el debido proceso adjetivo por falta de suscripción del consumidor final, deficiente descripción de la mercadería, ausencia de testigos y falta de individualización de la mercadería en cuestión.

Afirma que cuando existe una supuesta venta visualizada por los inspectores del organismo, en donde se constata una falta de emisión de comprobante a un consumidor final, el mismo debe ser identificado en el acta, afirmando que el instrumento en cuestión pierde valor para acreditar la infracción endilgada. Cita jurisprudencia acorde al caso expresado.

Asegura que la falta de descripción de los hechos supuestamente constatados por los inspectores, vicia el Acta y le resta valor probatorio, ya que la regla general en estos actos, es la descripción completa de lo acontecido y la debida identificación del cliente ocasional al que no se habría entregado el comprobante, así como la suscripción del testigo en el acta.

Manifiesta que el cliente ocasional no es un tercero ajeno a la cuestión, ya que su conducta es determinante para la posterior sanción por parte de la Autoridad de Aplicación, siendo un requisito fundamental que suscriba el acta de comprobación.

El apelante esgrime una afectación a su derecho de defensa, debido a la defectuosa descripción de la mercadería por parte de los inspectores en el acta, aduciendo que no se individualizo correctamente los productos que fueron adquiridos, y teniendo en cuenta la oferta amplia de artículos descartables que ofrece el contribuyente, su especificación es fundamental para poder revertir los cargos imputados.

En igual sentido, se agravia el recurrente de la falta de testigos al momento de labrar el acta, considerando que no puede acreditarse solo con el instrumento mencionado, sin la existencia de testigos que corroboren las afirmaciones fiscales, tarea que resultaría muy simple en el momento que el acta fue confeccionada en pleno centro de la ciudad de San Miguel de Tucumán. Cita jurisprudencia acorde a la materia.

Esgrime la desproporcionalidad de la Sanción impuesta por la D.G.R., aduciendo que la Resolución apelada es irrazonable e incoherente en sus supuestos y conclusiones, ya que la sanción de multa y clausura es excesiva, teniendo en cuenta el comportamiento que motivó su aplicación, afectando lo dispuesto por los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.

En conclusión, afirma que el acta de constatación por la cual se pretende imputar una supuesta infracción, es nula, pues carece de todo dato que permita identificar al presunto cliente y no determina con suficiente precisión los productos

supuestamente objeto de venta. Hace reserva de acudir a la justicia provincial y solicita se revoque la resolución apelada.

V.- En contestación a los agravios del apelante, la Dirección General de Rentas expresa doctrina jurídica del Dr. Lino Palacios, en donde deja sentado que el planteo de nulidad es viable cuando la existen algún vicio en algunos requisitos del acto, que haya un interés legítimo en la invalidación del acto, que la nulidad imputable a quien la pide y falta de convalidación del acto dictado.

Expresa que cuando los funcionarios recogen los dichos de una de las partes, el consumidor a la salida del establecimiento, el acta pierde identidad como prueba al momento de no cumplir con las formalidades exigidas por la norma.

Que considera la D.G.R., que existen vicios tanto en el procedimiento como en la resolución apelada, por lo que corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por el contribuyente.

VI.- Que vienen a consideración los presentes actuados a esta vocalía, a fin de resolver las cuestiones planteada 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 no recibió el respectivo comprobante por la compra realizada en su local comercial, así como la falta de suscripción del instrumento por parte del testigo. 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 haga lugar al recurso de apelación.-

Que entrando en el análisis del expediente, 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.-

La razonabilidad es una exigencia que no sólo debe predicarse en el acto administrativo, sino que es exigible en todo el actuar del Estado, con fundamento en el artículo 28 de la C.N., y uno de los criterios de mayor estrictez para controlar

la razonabilidad de los actos estatales consiste en evaluar que entre el contenido del acto y su finalidad exista relación de proporcionalidad, verificando que el medio escogido por la autoridad no exceda el fin público perseguido. En el caso del acto administrativo la razonabilidad surge de la vinculación entre objeto y finalidad del acto, con lo cual la ausencia de tal recaudo determina la nulidad del mismo.-

Ahora bien y con respecto a los hechos descritos por las partes, cabe efectuar un análisis detallado del Acta de Comprobación, tomada esta 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° 00012442 obrante a fojas 01 y lo descripto por el acta F. 6006 N° 00073489 obrante a fojas 03 de marras, labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas llevadas a cabo el día 23/02/2013, se dejó constancia que "...se constituyen los funcionarios actuantes próximos a la puerta de salida del local comercial identificado como "Packing envases", perteneciente al contribuyente Artículos Descartables S.R.L., CUIT N° 30-71044766-3, se procede a interceptar a un cliente quien acaba de efectuar una compra en el citado local, procediendo a identificarse como Guanuco Solana, D.N.I. 33.540.954.

Acto seguido se le solicita si puede exhibir el comprobante que recibió por la compra efectuada, manifestando que no le emitieron ni entregaron factura, ticket ni documento equivalente por la venta de bolsas plásticas por un total de \$ 63,05 (pesos sesenta y tres con 05/100) la que fue abonada 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 constatación 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 suscripción del acta por el consumidor final, una deficiente descripción de la mercadería y la ausencia de testigos.

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, en el momento que el consumidor final no suscribió el instrumento en cuestión, 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 y solicitarle al contribuyente que firme el instrumento por el cual se constata la supuesta infracción. A su vez, no se respetaron los principios de unidad e inmediatez en la confección de la misma.-

La falta de identificación de forma completa del supuesto “cliente ocasional”, sin formular ninguna aclaración al respecto ante la falta de firma del acta por parte de la Sra. Guanuco Solana, 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 constado 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 completos de la persona que supuestamente compró los productos detallados en el instrumento, como tampoco con la firma del consumidor final inserta en el acta.-

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 acarrean esa sanción, el instrumento obrante a fojas 01 de autos es insuficiente en tanto la identificación en forma completa 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.-

Si el acta registra la manifestación de los funcionarios de haber constatado la omisión y el contribuyente expuso en su descargo que se celebró un acto jurídico distinto de aquellos para los que se exige emisión de comprobantes, aún cuando se admita que el acta tiene valor de instrumento público, con ella se comprueban únicamente las manifestaciones de los funcionarios y no los alcances del acto celebrado.-

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 en forma completa y detallada 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: *"procediendo a identificarse como Guanuco Solana, D.N.I. 33540954"*, situación que los inspectores debieron constatar en forma más amplia al supuesto testigo que dio fe del acto infraccional, dejando identificado al mismo con los datos personales completos, tales como su firma en el acta, domicilio, etc.-

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 operación comercial sin facturación ni entrega del comprobante, al no encontrarse perfectamente individualizada la supuesta compradora con sus datos personales, como tampoco estar inserta la firma del consumidor final dando fe de lo descrito por los inspectores, 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 ARTICULOS DESCARTABLES S.R.L., en contra de la Resolución N° C 198/14, emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 09/04/2014, 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 **ARTICULOS DESCARTABLES S.R.L., CUIT N° 30-71044766-3**, en contra de la Resolución N° C 198/14 de fecha 09/04/2014, 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.-**

ALD

HAGASE SABER


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


JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


M
JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA