

SENTENCIA N° 155/2016

Expte. N° 14531/376/D/2012

En San Miguel de Tucumán, a los diez 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: "**Obeid Laura Catalina S/Recurso de Apelación – Expediente N° 14531/376/D/2012**".


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 661/12?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

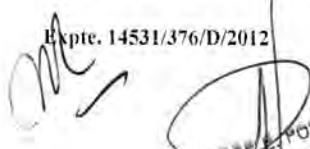
**El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:**

I. Que a fojas 30/32 el contribuyente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 661/12 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.10.2012 obrante a fs. 27/28. En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente OBEID LAURA CATALINA, C.U.I.T. N° 27-21452418-5 y APLICAR sanción de CLAUSURA por el término de CUATRO (4) días corridos al establecimiento comercial sito en calle Córdoba N° 625, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; e Imponer sanción pecuniaria de MULTA por PESOS MIL QUINIENTOS (\$ 1.500,00) 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.

Manifiesta el recurrente que la mencionada resolución apunta todo su andamiaje en intentar demostrar que el acta de constatación es un instrumento público de acuerdo a lo que establece el Código Civil, y por lo tanto válida para determinar la existencia de la infracción. Deja en claro que no está aduciendo la ineficacia del instrumento público, ni señalando que dicho instrumento sea falso sino que no contiene la verdad objetiva de los hechos. Destaca que además de la vaga descripción que realizan los actuantes, el resto de los elementos llevan solo a determinar que toda situación acusatoria se basa en los "supuestos dichos" de una persona no identificada (más que por un nombre y apellido improbable), quien además de no aportar su documento ni su domicilio, no firma el acta. Señala que

  
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
Expte. 14531/376/D/2012  
Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

en la resolución en crisis no se detalla la mercadería (más allá de una vaga referencia a "un par de zapatos de mujer" y más del 50% del stock de su negocio está compuesto por zapatos de mujer), lo que le impide tratar de demostrar la posibilidad de haber facturado la supuesta venta mencionada en el acta.

Cita jurisprudencia en la que se indica el valor probatorio de un acta, debiendo los funcionarios fiscales dejar constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal. Que justamente no se permitió deliberadamente al contribuyente que pueda demostrar su inocencia, o simplemente exprese lo que tenga que alegar para propiciar oportunamente su descargo, a pesar de que, según reza el Acta, fue confeccionada por los funcionarios actuantes "próximos a la puerta del local".

Destaca con cita legal, la necesidad de identificar al supuesto comprador por cuanto la orfandad de elementos convictivos que apuntalen las comprobaciones efectuadas, impide justificar debidamente los términos del acta infraccional y le resta valor probatorio.

Señala que es inconcebible que los funcionarios actuantes, mas allá de no identificar debidamente al presunto cliente, ni mucho menos obtener la firma del mismo, no hayan ingresado al local, pese a encontrarse casi en la puerta de él, e intentar constatar la no facturación denunciada o bien a exigir que le sea exhibida a los fines de lograr una prueba más eficiente a sus dichos sobre una imputación tan gravosa como sería la acción de no facturar una venta.

Afirma que esta conducta en el afán de lograr la clausura por la clausura misma, se refuerza con la posterior notificación a la audiencia de descargo efectuada en horario no comercial y una resolución sancionatoria que basa casi la totalidad de su fundamento en la eficiencia de la notificación, más que en la demostración objetiva del presunto incumplimiento, ni mucho menos en la participación subjetiva necesaria para una sanción de índole penal.

Manifiesta que el acta debe permitir una evaluación circunstanciada de los hechos y el acta en cuestión es unilateral (de la administración) por cuanto carece de la rúbrica y de los datos identificatorios del supuesto denunciante o cliente y de su parte.

Finalmente solicita se lo absuelva de la infracción que se le imputa y que desconoce.

Formaliza Reserva del Caso Federal.

II. Que a fs. 34/36 Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso.

Expte. 14531/376/DX2012

  
Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 precedente 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 661/12, resulta ajustada a derecho.

Surge a fs. 01 que el Acta de Comprobación F.6007 000 N° 00006695 labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas se llevó a cabo el día 19.04.2012, 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 "Constantino Iosa Nietos Carteras y Zapatos", perteneciente al contribuyente Obeid Laura Catalina, CUIT N° 27-21452418-5, procediendo a interceptar a un cliente quien acaba de efectuar una compra en el citado local, que procede a identificarse como Castillo Margarita, DNI: No Aporta. Acto seguido se solicita si puede exhibir el comprobante que recibió por la compra efectuada manifestando que no le emitieron, ni entregaron factura, ni ticket, ni documento equivalente por la compra de un par de zapatos de mujer, por un total de \$ 235,00 (pesos doscientos treinta y cinco con 00/100), 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. Y que los hechos fueron presenciados por Castillo Margarita DNI y domicilio que no aporta. 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° 0001-00067292 del 19.04.2012, mediante la cual se procede a intervenir talonario de factura tipo "B" N° 0001-00004502 (fs. 05) y se aporta ticket N° 00010302 (fs. 04), los cuales fueron entregados voluntariamente.

Expte. 14531/376/D/2012

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
Dr. JORGE EDGARDO PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A fs. 11/12 obra notificación de audiencia de descargo fijada para el día 02.07.2012 a las 9.30 horas.

A fs. 13/14 glosa escrito de descargo en la cual niega haber incurrido en infracción por falta de facturación y validez al acta de constatación.

A fs. 27/28 corre Resolución N° C 661/12 de fecha 05.10.2012 que impone la sanción de multa y clausura, notificada el día 12.10.2012 (fs. 29).

A fs. 30/32 el contribuyente interpone con fecha 19.10.2012 Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución N° C 661/12.

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, solo se denuncia nombre y apellido del mismo, sin aportar su documento nacional de identidad, ni su domicilio, y tampoco 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,

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Expte. 14531/376/D/2012

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

Expte. 14531/376/D/2012

  
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
JOCAM.  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 n° 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 realizado la venta sin facturación al no encontrarse perfectamente individualizada la mercadería, y sus características específicas, objeto de la operación que se cuestiona y 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 N° C 661/12 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,

Expte. 14531/376/D/2012

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

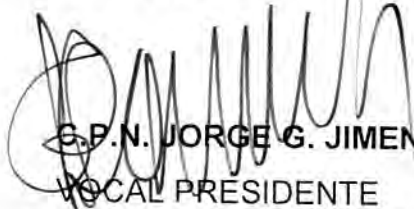
  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

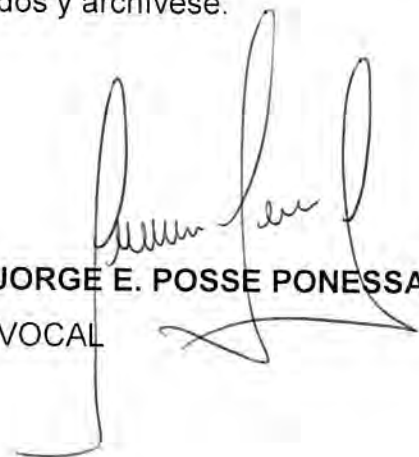
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

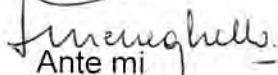
1. **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LAURA CATALINA OBEID C.U.I.T. 27-21452418-5**, en contra de la Resolución Nº C 661/12, de fecha 05 de octubre de 2012, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, dejándola sin efecto en todos sus 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, NOTIFIQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

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

  
**JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

  
**JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

  
Ante mi