

SENTENCIA N° 180 /2016

Expte. N° 8369/376/D/2012

En San Miguel de Tucumán, a los dos días del mes de Marzo 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: "**Comunicarse SRL s/Recurso de Apelación – Expediente N° 8369/376/D/2012**".

Practicado el sorteo de 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 684/12?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

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

I. Que a fojas 33/37 el contribuyente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 684/12 de la Dirección General de Rentas de fecha 26.10.2012 obrante a fs. 31/32. En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente COMUNICARSE SRL, C.U.I.T. N° 30-67537024-5 y APLICAR sanción de CLAUSURA por el término de SEIS (6) días corridos al establecimiento comercial sito en calle 25 de Mayo N° 361, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; e Imponer sanción pecuniaria de MULTA por PESOS TRES MIL QUINIENTOS (\$ 3.500,00) 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 carece de argumentación razonable, ya que se limita a hacer una breve síntesis de los hechos y a citar jurisprudencia, sin desvirtuar los argumentos vertidos en su descargo ante la DGR, entendiéndose que la resolución atacada es nula y jurídicamente descalificable.

Alega también lo inoficiosa que resulta el acta de comprobación a los fines de acreditar la supuesta infracción cometida, justificándose tal postura en que la misma es un instrumento público que goza de presunción de legitimidad hasta tanto no sea redarguido de falsedad por acción civil o criminal.

Expte. 8369/376/D/2012

Por ello sostiene que al no poder considerarse como un instrumento público al acta de comprobación, las argumentaciones vertidas en la resolución cuestionada, son totalmente improcedentes.

Sostiene la nulidad de todo lo actuado por cuanto el procedimiento se habría llevado a cabo sin cumplir las disposiciones contenidas en la RG (DGR) N° 119/06, por lo que no reuniría los requisitos mínimos para su validez.

Alega además que lo agravia la Resolución C-684/12 en cuanto rechaza la instrumental ofrecida como prueba, exigiéndose un único medio de prueba, lo que a su criterio altera el legítimo derecho de defensa de su parte.

Concluye agraviándose por el hecho de que se haya considerado constatada la violación a la norma tributaria y por ende configurado el tipo infraccional punible, cuando de las constancias de autos no surge que tal situación haya sido demostrada de modo fehaciente.

Cita jurisprudencia de la CSJN en la que se ha señalado que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el contribuyente, sino que es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo en relación al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable. Por lo que solicita que se desestime la resolución en crisis toda vez que no se encuentran configurados los requisitos necesarios para que pueda acreditarse la existencia de una infracción que autoriza la aplicación de la sanción dispuesta.

Finalmente solicita se deje sin efecto la clausura dispuesta y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Que a fs. 40/42 Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso.

Sostiene que la resolución atacada, de una manera fundada y con la competitividad suficiente relató los hechos y los argumentos esgrimidos por la sumariada y frente a aquellos y a las probanzas producidas, impuso la sanción prevista en el artículo 78 del CTP dentro de los límites por éste impuestos a la Autoridad de Aplicación, sin disponer una sanción fuera de la norma ni de los fines tenidos en mira por el legislador al tiempo de penar el hecho verificado.

Expte. 8369/376/D/2012

Ahora bien, en cuanto a los agravios referidos a las irregularidades en el procedimiento sustanciado invocadas por el apelante, destaca que nuestra jurisprudencia no siempre se expide por la nulidad misma del acta en casos como el presente, pronunciándose sí por la disminución del valor probatoria que el acta puede aportar al procedimiento en curso.

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 684/12, resulta ajustada a derecho.

Surge a fs. 02 que el Acta de Comprobación F.6007 000 N° 00011804 labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas se llevó a cabo el día 12.03.2012, 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 "KEVINGSTON", perteneciente al contribuyente COMUNICARSE SRL, CUIT N° 30-67537024-5, se procede a interceptar a un cliente quien acaba de efectuar una compra en el local y procediendo a identificarse como Andrada Javier, quien no exhibe Documento Nacional de Identidad. 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 una chomba de hombre a rayas color rosa, blanca y rayas verdes por un total de \$ 250,00 (pesos doscientos cincuenta con 00/100) que se abonó en efectivo, no*

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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 Andrada Javier DNI y domicilio que no aporta. Finalmente deja constancia que no hacen entrega de copia del Acta al interesado (fs. 02 vta).

A fs. 04 obra acta de inspección F. 6006 N° 0001-00066177 del 12.03.2012, mediante la cual se procede a intervenir el ticket N° 0014-00059681 (fs. 05), Nota de Crédito tipo "B" N° 0015-00000105 (fs. 06), Nota de Crédito tipo "B" N° 0015-00000219 (fs. 07), factura tipo "A" N° 0015-00000201 (fs. 08) y factura tipo "B" N° 0015-00001154 (fs. 09), los que fueron entregados voluntariamente.

A fs. 15/16 obra notificación de audiencia de descargo fijada para el día 02.05.2012 a las 9.30 horas.

A fs. 18/21 glosa escrito de descargo en la cual niega haber incurrido en infracción por falta de facturación y validez al acta de constatación, acompañando copia simple del ticket referido a la operación a que alude el acta de infracción.

A fs. 318/32 corre Resolución N° C- 684/12 de fecha 26.10.2012 que impone la sanción de multa y clausura, notificada el día 05.11.2012.

A fs. 33/37 el contribuyente interpone con fecha 13.11.2012 Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución N° C- 684/12.

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: 1°) existencia de algún vicio en alguno de los requisitos del acto; 2°) demostración del

Expte. 8369/376/D/2012

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) Nº 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 Nº 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, 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 Nº 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*

Expte. 8369/376/0/2012

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 Nº 1 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 -

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE E. POSSE FONSESA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Expte. 8369/376(13/20)12



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 684/12 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 CPN. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:

1.-HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMUNICARSE SRL C.U.I.T. 30-67537024-5**, en contra de la Resolución N° C 684/12, de fecha 26 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, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

JM

HAGASE SABER



O.R.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE



JORGE E. POSSE PONESSA  
VOGAL



JOSE ALBERTO LEON  
VOGAL



Ante mí