

**SENTENCIA N° 188/2016**

**Expte. N° 14525/376/D/2012**

En San Miguel de Tucumán, a los tres 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: **"Mosqueira Martín Álvaro s/Recurso de Apelación – Expediente N° 14525/376/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 791/12?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

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

I. Que a fojas 30/38 el contribuyente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 791/12 de la Dirección General de Rentas de fecha 28.12.2012 obrante a fs. 27/28. En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente MOSQUEIRA MARTIN ALVARO, C.U.I.T. N° 20-31254051-8 y APLICAR sanción de CLAUSURA por el término de cuatro (4) días corridos al establecimiento comercial sito en calle San Martín N° 631, Galería La Gran Vía, Local 42, 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.

Se agravia el recurrente que la Dirección General de Rentas no constató de manera fehaciente y precisa la infracción endilgada.

Manifiesta que el supuesto cliente de sexo femenino no aportó datos ni suscribió el acta de infracción y que ello no fue tenido en cuenta a la hora de de dictar la resolución sancionatoria, lesionando de esa manera su derecho a la propiedad y al ejercicio legal del comercio, vulnerando asimismo su legítimo derecho de defensa.

Considera que se impone una multa desmedida y desproporcionada en ocasión de graduar la misma, ya que es la propia administración la que reconoce que como contribuyente no posee antecedentes infraccionales.

Sostiene que al no existir causa fundada por carecer las actuaciones administrativas de pruebas esenciales, la sanción resultaría totalmente arbitraria y sin razón.-

Alega que la presunción de legitimidad que alcanza al acto administrativo, cede en el caso de mediar vicios que afecten al mismo y que la Resolución N° C 791/12 resulta nula por basarse en hechos inexistentes.

Finalmente solicita al Tribunal que deje sin efecto la resolución en todos sus términos.-

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

Manifiesta que en referencia a las irregularidades invocadas por el apelante, nuestra jurisprudencia no siempre se expide por la nulidad misma del acta, como en éste caso. Sin embargo sí destaca la disminución del valor probatorio que aquella puede aportar al procedimiento en curso.-

Cita un fallo 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".-

En esa oportunidad el Tribunal dijo que: *"...las circunstancias o requisitos esenciales para que estemos en presencia de un acto de compraventa y de los cuales debería dejarse constancia en toda acta son, cuanto menos: 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. A su vez, el acta debe bastarse a si misma, ya que no puede ser salvada o completada con posterioridad, pues violaría el principio de unidad que lógicamente requiere..."*.-

En idéntico sentido se ha pronunciado la Cámara Nacional en el Penal Económico en autos " Payton S.A.", fallo del 26/03/2004: *"Que como regla general, la completa y debida identificación del cliente ocasional al que no se habría entregado por falta de emisión, la correspondiente factura o comprobante equivalente por una compra superior a los \$10, resulta necesaria para que pueda afirmarse que los inspectores intervinientes cumplieron con el deber de dejar constancia, en el acta de "Todas las circunstancias" relativas a los hechos u omisiones reprochables, a su prueba y a su encuadramiento legal".-*

Considera que frente a la doctrina judicial transcripta, 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.-

Asimismo, en éste caso particular y luego de un segundo análisis, no existen otras pruebas que permitan aseverar indubitadamente la existencia de la infracción que se imputa.-

En virtud de las consideraciones realizadas, referidas a la ausencia de datos relevantes que permitan identificar al cliente, las que resultan por sí solas suficientes para rever y revocar el acto dictado, no se considera necesario analizar ni contestar el resto de los agravios planteados por el contribuyente en su recurso.-

Por lo expuesto la Autoridad de Aplicación considera que corresponde hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto y así lo deja expresamente solicitado.-

III. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° C 791/12, resulta ajustada a derecho.

Surge a fs. 01 que el Acta de Comprobación F.6007 000 N° 00012172 labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas se llevó a cabo el día 24.04.2012, 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 comercial de salida del local identificado como "Exclusivo Girls", perteneciente al contribuyente Martín Mosqueira, CUIT N° 20-31254051-8, donde se procede a interceptar a un cliente, persona de sexo femenino, quien acaba de efectuar una compra en el local, no procediendo a*

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
Dr. JORGE E. JOSSE F. JNESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

identificarse. Acto seguido se 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 un (1) jean por un total de \$ 130,00 (pesos ciento treinta con 00/100) lo que abonó en efectivo, no cumpliendo con 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 el cliente que no aporta datos personales. Finalmente deja constancia que no hacen entrega de copia del Acta al interesado (fs. 02 vta).

A fs. 03 obra acta de inspección F. 6006 N° 0001-00066163 del 24.04.2012, mediante la cual se procede a intervenir el ticket N° 0004-013355 (fs. 04), factura tipo “A” N° 0003-00000163 (fs. 05) y factura tipo “B” N° 0003-00004144 (fs. 06), los que fueron entregados voluntariamente.

A fs. 11/12 obra notificación de audiencia de descargo fijada para el día 03.07.2012 a las 11.30 horas.

A fs. 14/16 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- 791/12 de fecha 28.12.2012 que impone la sanción de multa y clausura, notificada el día 09.01.2013.

A fs. 30/38 el contribuyente interpone con fecha 17.01.2013 Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución N° C- 791/12.

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, sin denunciar 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) 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 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 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 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 Nº C 791/12 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,

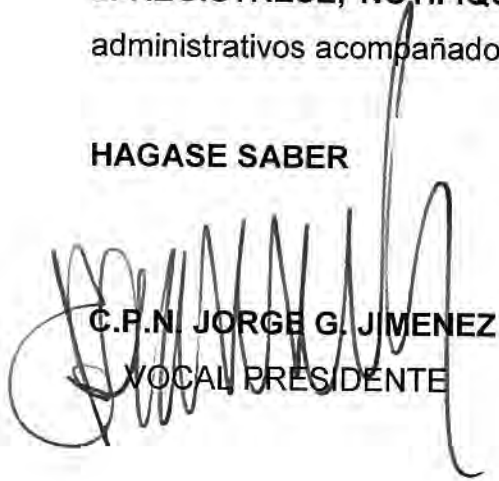
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

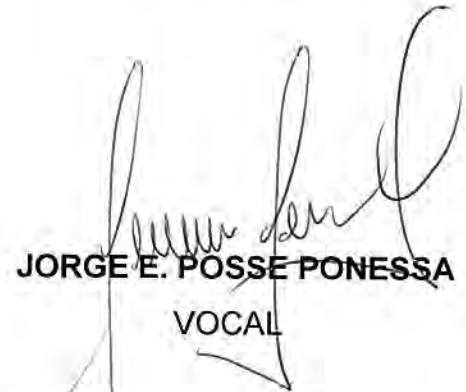
**1.-HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MOSQUERIRA MARTIN ALVARO C.U.I.T. 20-31254051-8**, en contra de la Resolución Nº C 791/12, de fecha 28 de Diciembre de 2012, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, dejándola sin efecto en todos 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, devuélvanse los antecedentes  
administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

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

  
**JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

  
**JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

  
Ante mí