SENTENCIA Nº 192 /2016

Expte. Nº 6.889/376/D/2013

En San Miguel de Tucumán, a los ocho 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: **"DRY FIT S.R.L. S/Recurso de Apelación – Expediente Nº 6.889/376/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 32/33 el contribuyente DRY FIT S.R.L., CUIT Nº 30-71040788-2, por intermedio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra la Resolución Nº C 708/13, emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 12/08/2013 obrante a fs. 30. En ella se resuelve NO HACER LUGAR, a la defensa formulada por el presentante e IMPONE una Sanción de Clausura por el término de CUATRO (4) días en su local comercial situado en calle Chacabuco Nº 59, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una Sanción pecuniaria de Multa por pesos CUATRO MIL ($ 4.000), por encontrase su conducta incursa en el artículo 78 inciso 1) del Código Tributario Provincial (texto consolidado Ley Nº 8.240).-

II.- Que a fojas 35/37 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 148º del Código Tributario Provincial.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

III.- Que a fojas Nº 38 de autos, obra Resolución Interlocutoria de este Tribunal Nº 3/15, en donde se declara la cuestión de Puro Derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C T.P.-

IV.- Que se agravia el contribuyente en su recurso de apelación, que el acta confecciona por los inspectores actuantes, carece de valor por cuanto no tiene datos elementales de la supuesta compradora y que perfectamente puede ser falsa.-

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

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

Afirma que es imposible que se haya efectuado una venta de tres remeras por un total de $ 150, cuando las mismas tienen un valor de $ 120 y $ 160.-

Manifiesta que no fue notificado del acta en el momento de la comprobación, efectúa una descripción de su actividad comercial, transcribe el artículo 1º de la RG (DGR) 119/06 y solicita el archivo de las actuaciones.-

V.- En contestación a los agravios del apelante, la Dirección General de Rentas expone 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 Nº 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 rever 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 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. 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, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE GUSTAVO JENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 descriptos 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 Nº 78 inciso 1) del Código Tributario Provincial y el artículo 1 de la RG (DGR) Nº 119/06. Asimismo cabe resaltar que el Régimen de emisión de comprobantes, se encuentra regulado por la RG (AFIP) Nº 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...*".-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El artículo Nº 1 de la RG (DGR) Nº 119/06, establece: "...*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*

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

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 Nº 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 Nº 00013273 obrante a fojas 01 y lo descripto por el acta F. 6006 Nº 00077836 obrante a fojas 03 de marras, labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas llevadas a cabo el día 27/07/2013, se dejó constancia que *"…se constituyen los funcionarios de la Dirección General de Rentas de la Provincia, próximos a la puerta de salida del local comercial "UNNO" perteneciente al contribuyente Dry Fit S.R.L., se procede a interceptar a una persona del sexo femenino, mayor de edad, quien acaba de efectuar una compra en el citado local. Acto seguido se le requirió que exhiba factura o ticket de la compra efectuada, a lo que manifiesta que no le entregaron, ni emitieron por la compra de tres (3) remeras escolares del colegio "Don Orione", por lo cual ha abonado la suma de $ 150, la clienta no está dispuesta a suscribir la presente ni a prestar sus datos personales…"*.-

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 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).-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. POSSE FONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE FONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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)...".-*

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 de la persona que supuestamente compró los productos detallados en el instrumento.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 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 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 operación comercial 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Que de acuerdo a lo analizado precedentemente, corresponde hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DRY FIT S.R.L., en contra de la Resolución Nº C 708/13, emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 12/08/2013, 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 **DRY FIT S.R.L., CUIT Nº 30-71040788-2,** en contra de la Resolución Nº C 708/13 de fecha 12/08/2013, emitida por la Dirección General de Rentas, y en consecuencia dejar sin efecto la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-
2. **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.-

A.L.D.

HAGASE SABER

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

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA