

SENTENCIA Nº 283/2016

Expte. Nº 6892/376/D/2013

En San Miguel de Tucumán, a los 20 días del mes de Abril 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: **“RODRIGUEZ BOTTINI SH s/Recurso de Apelación – Expediente Nº 6892/376/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 30/33 el Sr. Javier José Rodríguez Bottini, en su carácter de socio de la firma Rodríguez Bottini Sociedad de Hecho, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución Nº C 963/13 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de fecha 29/10/2013 obrante a fs. 27. En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente RODRIGUEZ BOTTINI SH de Federico Augusto Rodríguez Bottini, Javier Rodríguez Bottini e Ignacio Rodríguez Bottini, CUIT Nº 30-71132198-1y aplicar sanción de CLAUSURA por el término de CUATRO (4) días corridos al establecimiento comercial sito en Camino del Perú Nº 800, Yerba Buena, Provincia de Tucumán e IMPONE sanción pecuniaria de Multa por PESOS CUATRO MIL (\$ 4.000), por encontrarse su conducta incurso en el artículo 78 inciso 1) del Código Tributario Provincial (texto consolidado Ley Nº 8.240).-

Manifiesta el recurrente que los funcionarios actuantes se constituyeron próximos a la puerta de salida del local comercial “La Vaca Atada”, perteneciente a Rodríguez Bottini SH, interceptando a dos personas de sexo femenino mayores de edad, a quienes luego de haber consumido en el local, se les consultó si les emitieron ticket o factura, manifestando las clientas que le emitieron un comprobante tipo comanda no válido como factura por la suma de \$146,00, lo que fue abonado en efectivo aproximadamente a hs. 23:30.

Resalta que las personas interceptadas no fueron identificadas ni suscribieron el acta labrada.

Expte. 6892/376/D/2013

Da su versión sobre lo acontecido, detallando la operatoria de su local comercial y la secuencia entre la emisión de la comanda para control del consumidor y la facturación.

Fundamenta su postura en dos elementos: el monto facturado de \$136 y en la hora en que la factura fue emitida.

Sostiene que la diferencia entre el monto facturado de \$136 y el abonado de \$146, se debe a que los \$10 excedentes corresponden a la propina dejada por el cliente sobre la mesa, conjuntamente con el resto del dinero a abonar sin esperar a que se emitiera y entregara el correspondiente ticket.

Con respecto a la diferencia de hora entre la operación denunciada y la facturada, alega que esa diferencia fue constatada ya por los funcionarios actuantes en esa oportunidad y que el ticket aludido fue emitido cinco minutos antes del ingreso de los inspectores al local.

Finalmente solicita se declare que la infracción cometida no reviste gravedad y que no ocasionó perjuicio alguno al Fisco, debiendo ser en consecuencia eximido de sanción.

II.- Que a fojas 43/45 Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso.

Sostiene que esta segunda instancia administrativa permite que la propia Administración revea aquellas cuestiones que le fueron sometidas a decisión del inferior y es dentro de ese marco que recepta lo alegado por el apelante en cuanto a que el ticket sí fue emitido y que la diferencia horaria existente entre el ticket emitido y la operación descripta se debió a un desfasaje en el controlador fiscal.

Situación que fue constatada por los funcionarios actuantes, conforme surge del Acta F. 6006 (fs. 3) y el ticket de fs. 4 intervenido al tiempo de su suscripción. Por lo que puede concluirse que la franja horaria de ambos hechos es la misma.

En cuanto al monto facturado, sostiene que la diferencia de \$10,00 en concepto de propina resulta admisible si se contempla la totalidad de los hechos consignados en autos, lo que le da verosimilitud a la versión del apelante, propia de los usos y costumbres de la actividad gastronómica que desarrolla.

Expte. 6892/376/D/2013

No obstante ello, aclara que dicha circunstancia por sí sola no llevaría a revocar el acto dictado, pero que existen dos elementos más que obligan a abogar a favor del contribuyente.

El primero, el hecho de que los testigos declarantes no accedieron siquiera a aportar los datos necesarios para su identificación.

En este sentido, 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 probatorio 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.

El segundo de ello, la inexistencia de la comanda que denuncian como entregada. De haber sido agregada al sumario en curso, se habría podido verificar el monto exacto de la operación.

Por todo ello, los argumentos vertidos resultan por sí solos suficientes para rever y revocar el acto dictado, lo que expresamente así deja solicitado.

III.- Que a fojas N° 46 de autos, obra Resolución Interlocutoria de este Tribunal N° 151/15, en la que se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

IV.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° C 963/13, resulta ajustada a derecho.

Expte. 0892/376/D/2013

Surge a fs. 01 que el Acta de Comprobación F.6007 000 N° 00012267 labrada por los funcionarios de la Dirección General de Rentas se llevó a cabo el día 08.02.2013, 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 próximo a la puerta de salida del local comercial "Vaca Atada", perteneciente al contribuyente Rodríguez Bottini S.H. con CUIT N° 30-71132198-1. Acto seguido se procede a interceptar a dos personas de sexo femenino mayores de edad quienes acaban de efectuar un consumo en el citado local, al consultarlos si les emitieron tickets, factura o documento equivalente por dicho consumo, manifestando que le emitieron un comprobante tipo comanda no válido como factura por el consumo de: 2 (dos) milanesas napolitanas, 1 (una) ensalada mixta, 1 (una) gaseosa más el servicio de cubiertos, la cual fue abonada en efectivo por un importe de \$146,00 (Pesos ciento cuarenta y seis pesos) aproximadamente a horas 23:30., que abonó 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 personas de sexo femenino cuyos datos personales no aportan. Finalmente deja constancia que no hacen entrega de copia del Acta al interesado (fs. 01 vta).

A fs. 03 obra acta de inspección F. 6006 N° 0001-00072453 del 08.02.2013, mediante la cual se procede a intervenir informe x N° 00865 (fs. 04), la factura tipo "A" N° 0002-00000852 (fs. 05) y factura tipo "B" N° 0002-00000030 (fs. 06), los que fueron entregados voluntariamente. Asimismo se manifiesta que el informe fue arrojado a las 23:47 hs, pero que puede observarse en el comprobante la fecha 09/02/2013 a hs. 21:47, por lo que se puede inferir que existe un desfasaje de dos horas en más con respecto a la hora actual.

A fs. 15/16 obra notificación de audiencia de descargo fijada para el día 03.05.2013 a las 10.30 horas, a la que se presenta el contribuyente realizando el correspondiente descargo, donde manifiesta que si emitió el ticket por la venta descrita en el acta cabecera, acompañando copia simple del ticket referido a la operación a que alude el acta de infracción.

A fs. 27 corre Resolución N° C-963/13 de fecha 29.10.2013 que impone la sanción de multa y clausura, notificada el día 05.12.2013.

Expte. 6892/370/D/2013

A fs. 30/33 el contribuyente interpone con fecha 13.12.2013 Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación en contra de la Resolución N° C- 963/13.

Que entrando en el análisis de la cuestión, se advierte que más allá que el acta de comprobación adolecería de ciertas irregularidades, tales como la falta de identificación de los testigos y el no suscribir con sus firmas el acta labrada por los funcionarios actuantes, ellas no afectan su validez. Sin embargo considero que deben receptarse los argumentos vertidos por el apelante para sostener que no cometió infracción alguna.

A más de ello, la propia D.G.R. al contestar los agravios del apelante (fs. 43/45), decide rever la situación del contribuyente allanándose a sus pretensiones y solicitando se deje sin efecto la resolución atacada.-

Ahora bien, corresponde que este Tribunal Fiscal de Apelación 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.-

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.-

En efecto, 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.

Expte. 6892/376/D/2013

Asimismo cabe resaltar que el Régimen de emisión de comprobantes, se encuentra regulado por la RG (AFIP) N° 1415/03.-

Ahora bien, el artículo 78 inciso 1) del C.T.P. establece que: "... 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..."-.

Por su parte el artículo N° 1 de la RG (DGR) N° 119/06 expresa: "...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.-

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.-

Ahora en lo que se refiere a las irregularidades detectadas en el acta de comprobación, 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.-

La falta de identificación de los supuestos “clientes ocasionales”, 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)...”.-

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 constatado 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 las personas que supuestamente consumieron los productos detallados en el instrumento.-

Si bien la declaración de nulidad del Acta de Comprobación en su totalidad, no se ajusta a las normas aplicables, en tanto las formas incumplidas no son de aquellas que acarrear esa sanción, el instrumento obrante a fojas 01 de autos, es insuficiente en cuanto a la identificación de los clientes, 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.-

Expte. 6892/376/D/2013

Si el acta registra la manifestación de los funcionarios de haber "visualizado" 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 a los consumidores, el acta que examinamos se limita a decir respecto a las clientas a la que no se le entregó ticket factura y/o documento equivalente "dos personas de sexo femenino", situación que los inspectores debieron constatar en forma más amplia, dejando identificado con los datos personales, a los supuestos testigos que dieron fe del acto infraccional.-

A ello se agrega otro dato de importancia que es la falta de agregación al Acta del comprobante tipo comanda que las "clientas ocasionales" del Acta de fs. 1 manifestaron recibir, lo que pudo dotar al instrumento de mayor fuerza probatoria.

Es decir que el Acta solo resulta una constatación efectuada por los funcionarios públicos referida a la existencia material de los hechos por ellos pronunciados en razón de su investidura y que gozan de una presunción de autenticidad calificada, alcanzada por la fe pública.

Ahora bien, su contenido no está alcanzado por esa fe pública ya que no goza de certidumbre en cuanto a su sinceridad sino que solo quedan autenticadas por el contexto en que son realizadas: el instrumento público. El oficial o funcionario no puede dar fe de la sinceridad de los hechos ni de los dichos, máxime cuando no puede acreditarlo, como en el caso particular en el que los supuestos clientes no se han identificado ni han suscripto el Acta, ni han suministrado el comprobante tipo comanda que dicen haber recibido por la suma de \$146.

En base a ello cabe inclinarnos por la validez del acta y sus manifestaciones, 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 ni entrega del comprobante tipo comanda, al no encontrarse perfectamente individualizadas las supuestas consumidoras con sus datos personales ni agregado el instrumento, por lo que el Acta de Comprobación Nro. 0001227 de fs. 1, 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 en contra de la Resolución N° C 963/13 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 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.-

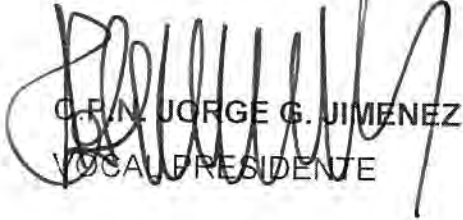
Visto el resultado del precedente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**


1.-HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **RODRIGUEZ BOTTINI SH C.U.I.T. 30-71132198-1**, en contra de la Resolución N° C 963/13, de fecha 29 de octubre de 2013, 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.-


JM



JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA