

SENTENCIA N° 794/18

Expte. N° 492/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....<sup>23</sup>..... días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal) para tratar el expediente caratulado “INDUMENTARIAS EBENECER S.R.L.” S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 492/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 54543/376/D/2017 (D.G.R.)” y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° C 76/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

- I. Que a fojas 27/28 del expediente N° 54543/376/D/2017, el C.P.N. Carlos Ignacio Catalán, apoderado del contribuyente INDUMENTARIAS EBENECER S.R.L. CUIT N° 30-71414496-7 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 76/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 11.04.2018 obrante a fs. 22 mediante la cual resuelve 1) **APLICAR** al contribuyente una sanción de clausura por el término de seis (6) días del establecimiento comercial sito en calle Maipú N° 254, San Miguel de Tucumán. 2) **IMPONER** una sanción pecuniaria de multa por \$6.500 (pesos seis mil quinientos) por encontrarse su conducta incurso en el art. 78 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

II. El contribuyente se agravia de la Resolución dictada por la Autoridad de Aplicación ya que la misma se emitió sin siquiera intentar corregir los errores de procedimiento por los cuales había planteado la nulidad del Acta de comprobación en el momento de su descargo. La identificación errónea de la Sociedad y la notificación en un domicilio fiscal también equivocado son defectos de procedimiento tan graves que derivan en su absoluta invalidez.

Niega haber cometido las infracciones que se le imputan con una única prueba que es la verificación personal del funcionario actuante, sin testigos ni firma del presunto comprador de los elementos que se mencionan. A estos fines, acompaña facturas correspondientes a la época en que se labró el Acta de comprobación.

La ausencia de pruebas concluyentes en su contra y la limitación de la imputación a una manifestación unilateral de un inspector hacen que cualquier sanción resulte arbitraria afectando de esa manera las garantías contenidas en el art. 18 de la C.N.

El hecho de no haber negado la deuda y no haber ofrecido las pruebas en oportunidad de su descargo no lo ha dejado ayuno de defensa por cuanto en ese momento, solo se ha limitado a plantear la nulidad absoluta e insanable ya que entendía que los defectos en el procedimiento, mencionados anteriormente, debían dar por terminado el sumario sin más trámite. Esto no es óbice para que hoy esgrima sus defensas y acompañe pruebas en virtud del principio de informalismo y de esta manera evitar sanciones injustas fundadas en hechos no comprobados.

Concluye sosteniendo que en caso de ejecutarse la sanción impuesta por la Resolución atacada se estarían vulnerando garantías constitucionalmente reconocidas como el debido proceso, el de propiedad y el derecho de trabajo y de ejercer una industria lícita haciendo reserva de acudir a la Justicia Federal en caso que este Tribunal no revoque la Resolución impugnada.

III. Que a fojas 41/44 del Expte. N° 54543/376/D/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.



Dr. JORGE E. POSSA TONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Manifiesta que del acta de infracción surge con claridad la identificación de los inspectores actuantes, nombre y domicilio comercial de la firma, CUIT del contribuyente, identificación de la encargada del local y la descripción de los productos vendidos, cantidades y precios. También se expresó que la venta se realizó en presencia de los funcionarios pero sin emitir ticket, factura o documento equivalente. En dicha acta se le instruyó sumario con citación para el día 22/11/2018 lo cual fue notificado en el domicilio fiscal del contribuyente conforme consta a fs. 05.

El día de la audiencia la firma interpuso descargo escrito en tiempo y forma evidenciando que el contribuyente tomó conocimiento efectivo de las actuaciones y pudo ejercer su derecho de defensa. Luego, previo dictamen jurídico, procedió al dictado de la Resolución de multa en contra de la firma sin violar o alterar el procedimiento delineado ni afectar su derecho de defensa. Por lo tanto, no procede la nulidad por la nulidad misma si no se ha perjudicado el efectivo ejercicio de defensa del contribuyente.

Respecto a los errores invocados por el contribuyente en cuanto a la confección y notificación del acta de infracción; siendo el acta un instrumento público queda establecido en forma fehaciente el hecho infraccional ocurrido atento a su valor probatorio, el acta goza de presunción de legitimidad, establecida por el art. 296 del Código Civil y Comercial para los Instrumentos públicos; en efecto, el instrumento público hace plena fe en cuanto a que se ha realizado el acto, la fecha, el lugar, y los hechos que el oficial público enuncia como cumplidos por él o ante él hasta que sea declarado falso en juicio civil o criminal. En este sentido, señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene establecido que las actas labradas por los agentes fiscales constituyen instrumentos públicos, las cuales servirán como elemento de prueba para la aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones del C.T.P. conforme lo establece el art. 9 del mismo.

El tipo de prueba más adecuado para acreditar los hechos de que se trate, depende del tipo de situación que se deba probar, ya que al ser el instrumento público un factor de seguridad jurídica, no pueden destruirse sus afirmaciones por una simple prueba en contrario, sino que el contribuyente debe iniciar la querrela

Dr. JORGE E. POSE PONEASA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de falsedad; solo de esta manera quedará desvirtuada la prueba de aquellos hechos.

En consecuencia, en caso que el contribuyente desconozca la veracidad del acta, debería cuestionarla por la vía pertinente es decir, iniciando el correspondiente juicio de redargución de falsedad.

Por otro lado, manifiesta que el contribuyente no arrió elementos de prueba a su favor o que elimine su responsabilidad en el hecho imputado. En efecto, los tickets agregados como supuesta prueba documental no corresponden al momento de la inspección sino a otros, siendo inconducente para desvirtuar la imputación.

El bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión, es la función de verificación y fiscalización por parte del Estado, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco aunque en el presente caso conllevó la falta de ingreso del impuesto sobre los ingresos brutos al no integrar la base imponible.

Por último, manifiesta que el contribuyente ha violado la ley vigente, en oposición a las disposiciones del art. 104, situación que no puede ser dejada de lado.

En consecuencia, por las razones expuestas, la D.G.R. entiende que corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma INDUMENTARIAS EBENECER S.R.L. en contra de la Resolución N° C 76/18.

**IV.** A fs. 08/09 del expediente N° 492/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

**V.** Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del apelante en el art. 78 inc. 1 del C.T.P. y considerar si la multa impuesta, es conforme a derecho.

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En tal sentido, observo que la cuestión se inicia cuando los funcionarios de la D.G.R. labran el Acta de Comprobación N° 00000144 donde dejan constancia de la falta de emisión de factura o documento equivalente, incumpliendo con las disposiciones previstas en los artículos 1, 2,3, 4 y 8 de la RG N° 1415/03 (AFIP) – adherida la provincia mediante la RG N° 56/05 y sus modificatorias-.

En fecha 22/11/2017 el contribuyente se presentó a la audiencia de descargo prevista, en la cual, la D.G.R. considera que no aportó elementos que desestimen el hecho infraccional, por lo que procedió a dictar la Resolución N° C 76/18 de fecha 11/04/2018 donde resuelve aplicar al contribuyente una sanción de clausura por el término de 6 (seis) días del establecimiento comercial, y una multa pecuniaria por \$6.500 (pesos seis mil quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

De forma preliminar y atento a los agravios expuestos por el apelante, considero que es conveniente contestar y aclarar algunas cuestiones respecto a la función y validez del Acta de Comprobación.

El Código Tributario habilita a la D.G.R. para “revisar objetos del contribuyente o de terceros” con relación a la facultad de “enviar inspecciones a los establecimientos y lugares donde se realicen actos o se ejerzan actividades sujetas a obligaciones tributarias” (art. 9, inc. 2, ley 5121).

A estos fines, se admite que los inspectores puedan reclamar la exhibición de facturas tanto en el momento de la operación como a la salida del establecimiento donde se hubiera celebrado la transacción, debiendo dejar constancia de los hechos en un Acta de comprobación, las cuales, dependiendo del tipo de inspección, tienen distintas consecuencias en relación a su valor probatorio.

En la primera de dichas alternativas, en razón de la presencia inmediata de los inspectores en la concreción de la transacción y en el mismo momento del hecho, existe una correspondencia entre el contenido del acta y lo percibido por los inspectores, en los términos del artículo 933 del Código Civil, por lo que, el acta reviste en este sentido, el indubitable carácter de instrumento público, y hace plena fe mientras no sea redargüida de falsa. En el segundo supuesto, o sea, cuando el requerimiento de exhibición se produce después de la salida del

Dr. JORGE E. POSSI DOMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.P.V. JORGE BUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

establecimiento y el funcionario recoge los dichos de una de las partes, el consumidor, que resulta también obligado y presunto infractor sancionable, el acta pierde conclusividad como prueba, siendo únicamente una hipótesis del hecho, sobre el cual debe formarse el convencimiento del tribunal, junto con el resto del material probatorio existente” (JNP Econ. n°1, “Novagent SA”, , sentencia del 30/05/97).

En concreto, en el caso bajo análisis conviene dejar claramente explicitado que en virtud de que los inspectores de la D.G.R. presenciaron y captaron visualmente la concreción de ventas sin emisión de comprobantes, las manifestaciones contenidas en el acta de comprobación N° 00000144 gozan de la fuerza probatoria propia de los instrumentos públicos o, lo que es lo mismo, llega a hacer plena fe del efectivo acaecimiento de la infracción tributaria.

Por otro lado, en oportunidad al planteo de nulidad de la Cédula de Notificación del acta mencionada, surge de la RG N° 119/2006 que “(...) *Conjuntamente con el acta indicada en el párrafo anterior, se citará al responsable, para que, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los quince (15) días contados a partir de la notificación de la referida acta*”.

Es un principio procesal elemental el que establece que no puede haber nulidad por la nulidad misma. En este sentido, el artículo 167 del CPCC dispone: “*Para obtener la declaración de nulidad de un acto procesal es menester tener interés legítimo. No se declarará por ello nulo un acto irregular cuando su irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide*”.

De modo concordante con este principio, el artículo 166 exige: “*En la petición de nulidad la parte expresará concretamente su causa y el perjuicio sufrido, del que derivase el interés en obtener la declaración, y mencionará, en su caso, las defensas que no pudo oponer. Se desestimará sin más trámite el pedido de nulidad si no se hubiesen cumplido los requisitos establecidos en la segunda parte del párrafo anterior o cuando fuese manifiestamente improcedente*”.

Dr. JORGE E. DOSSE DINESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Aquí, la actora no sólo no individualizó qué argumento defensivo se vio privado de oponer ni precisó qué prueba en particular no pudo producir sino que además, el contribuyente se presentó en tiempo y forma a la audiencia de descargo citado a través del Acta de comprobación, lo cual evidencia que pudo tomar conocimiento de la misma y formular el descargo, sin verse privado en ningún momento de su derecho de defensa, requisito necesario para la procedencia de la nulidad.

Aclaradas las cuestiones preliminares, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R.

El contribuyente INDUMENTARIAS EBENECER S.R.L. se encuentra inscripto desde el 01/10/2013 por desarrollar su actividad de "venta al por menor de prendas y accesorios de vestir n.c.p excepto calzado, artículos de marroquinería, paraguas y similares". De allí, que dentro de las múltiples obligaciones que el ejercicio de una actividad comercial implica, se encuentra el **RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES, REGISTRACIÓN DE OPERACIONES, E INFORMACIÓN (RG 1415/03)** –a la cual la Provincia se adhirió mediante la **RG N° 56/05** y sus modificatorias-. En ella se establece un régimen de emisión de comprobantes, de registración de comprobantes emitidos y recibidos y de información, aplicable a distintas operaciones entre las cuales, se menciona en su art. 1 inc. A) a las operaciones de *Compraventa de cosas muebles*, aplicable al caso. Dichos comprobantes constituyen el respaldo documental de las operaciones realizadas, pudiendo tratarse en este caso, de Facturas, Tiques, tiques factura, notas de débito y demás documentos fiscales. En cada caso, estos comprobantes deben cumplir también con un momento de emisión y entrega que se encuentra regulado por el art. 13 de la RG 1415/03. De tratarse de venta de cosas muebles a consumidores finales, la entrega o puesta a disposición de los referidos documentos corresponderá ser efectuada en el momento en que se realice la operación, entendiéndose por tal, cuando se verifique la entrega de la mercadería o puesta a disposición del comprador, o se perciba -en forma total o parcial- el precio, lo que fuera anterior.

Este incumplimiento a las normas tributarias en particular, constituye un hecho punible por el Código Tributario Provincial, así, el art. 78 inciso 1 del mismo,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

expresa textualmente: “ Serán sancionados con multa de pesos trescientos (\$300) a pesos treinta mil (\$30.000) y clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, quienes: 1- No entregaron o no emitieron facturas o comprobantes equivalentes de sus ventas, locaciones, prestaciones de servicios, en la forma, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación (...).”

De las constancias de autos se constata el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción ya que “Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales” (art. 70 C.T.P.).

La cuestión a analizar entonces, es la relativa a la facultad discrecional del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo en la Resolución N° C 76/18.

En este sentido, cabe destacar que el Código Tributario en su art. 75 dispone: “Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor”. Como se colige, la ley confiere a la autoridad de aplicación un margen de apreciación a la hora de imponer sanciones a los contribuyentes infractores, sin embargo ello no quiere decir que pueda prescindir de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo en consecuencia merituar la gravedad de la infracción cometida y la conducta de quien resulta incurso en dicha infracción.

Es decir, que la actividad punitiva de la Administración exige de su parte, no solo la adecuación de las circunstancias acaecidas al supuesto de hecho previsto por la norma, sino también, deja abierto cierto margen de discrecionalidad para estimar el monto, tipo o extensión de la sanción.

Dr. JORGE E. DOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



La Corte Suprema de Justicia de la Provincia ha expresado que interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que la misma posee límites, que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales.

Por sui parte, Miguel S. Marienhoff sostiene que la evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería írrito por inconstitucional (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L. T. 1989-E-, pág. 964). El mismo autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

En consecuencia, si bien es cierto que la norma aplicada por el Fisco le otorga la posibilidad de graduar la pena con clausura de 3 a 10 días y multa de \$300 a \$30.000, el margen de discrecionalidad para, luego de comprobado el hecho, determinar el quantum de la sanción, no es ilimitado pues tiene un ámbito que no puede ser excedido y que está dado fundamentalmente por el principio de razonabilidad, lo que implica que exista coherencia en el acto administrativo; entre sus supuestos y conclusiones.

Esta razonabilidad debe ser exigida en todo el actuar del Estado y debe ser uno de los criterios de mayor estrictez para controlar los actos estatales, el cual 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 -por su desproporción- el fin público perseguido.

Ante tales parámetros, y sin perjuicio de lo analizado en los párrafos que anteceden, considero que en este caso aplicar una sanción de clausura de 6 (seis) días y una multa pecuniaria de \$ 6.500 (pesos seis mil quinientos) por la

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

falta de emisión de factura o documento equivalente por un total de \$1.007,10 (pesos mil siete con 10/100), no resulta proporcionada puesto que, como se ha dicho, la graduación de la sanción que eventualmente imponga la Autoridad de Aplicación, merece la consideración de no sólo la naturaleza de la infracción cometida, sino también del grado de culpa o dolo del infractor y de la capacidad contributiva del remiso, sumado a que el contribuyente no tiene antecedentes por la comisión de estas infracciones ni posee sanciones anteriores.

En conclusión y conforme lo establece el art. 162 del C.T.P.: "El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)", estimo que corresponde RECALCULAR la sanción impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 76/18 y aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del C.T.P. De esta manera, considero que resulta razonable graduar la pena en una multa pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura de 3 (tres) días del local comercial situado en Maipú N° 254 de esta ciudad capital.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por INDUMENTARIAS EBENECER S.R.L., CUIT N° 30-71414496-7 en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 76/18 de fecha 11/04/2018 y en consecuencia **RECALCULAR** la multa impuesta, aplicando una sanción pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura de 3 (tres) días, producto de aplicar los mínimos previstos en el art. 78 inc. 1 del C.T.P.

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 adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.


Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **INDUMENTARIAS EBENECER S.R.L. CUIT N° 30-71414496-7**, y en consecuencia **RECALCULAR** la multa impuesta, aplicando una sanción pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura por el término de 3 (tres) días del local comercial situado en Maipú N° 254 de esta ciudad capital, producto de aplicar los mínimos previstos en el art. 78 inc. 1 del C.T.P.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

**HACER SABER**

M.S.P.



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL



**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL

**ANTE MI**



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMICHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL