

SENTENCIA N° 835/18

Expte. N° 496/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....28..... 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) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal) para tratar el expediente caratulado “**LOPEZ, ROSA MARCELA**” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 496/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 48582/376/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 12/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Que a fojas 16/18 del expediente N° 48582/376/S/2017, la contribuyente LOPEZ, ROSA MARCELA CUIT N° 27-23826177-0, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 12/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.01.2018 obrante a fs. 14 mediante la cual resuelve 1) **APLICAR** al contribuyente LOPEZ, ROSA MARCELA una sanción de clausura por el término de seis (6) días al establecimiento comercial sito en Av. Independencia N°1558, San Miguel de Tucumán. 2) **IMPONER** una sanción pecuniaria de multa por \$4.000 (pesos cuatro mil) por encontrarse su conducta incurso en el art. 78 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

II. El contribuyente manifiesta que aceptó la infracción detectada exponiendo las razones que llevaron a cometer la falta.

Que se presentó a la audiencia de descargo con los originales de los documentos y pruebas, sin que se le solicite la presentación de las mismas a fin de certificar su autenticidad para dar cumplimiento al art. 33 de la Ley 4537.

Respecto a la sanción impuesta, solicita a este Tribunal rever y reconsiderar la misma ya que considera que 6 (seis) días de clausura resulta excesiva y altamente perjudicial para su actividad, siendo ésta su única fuente de trabajo y sustento familiar. Del mismo modo, solicita se deje sin efecto la multa aplicada de \$4.000 (cuatro mil pesos) o se le aplique el mínimo establecido en el inciso 1 del art. 78 del CTP.

III. Que a fojas 22/24 del Expte. N° 50304/376/D/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho responde manifiesta que el contribuyente incumplió con las normas de facturación establecida por la RG 1415/03 y modificatorias al no haber emitido factura, ticket o documento equivalente por sus operaciones de ventas.

Sostiene que las circunstancias particulares descriptas por el contribuyente no pueden ser tenidas en cuenta a los fines de desvirtuar la infracción que se le imputa toda vez que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales, constituye el núcleo sobre el que gira todo sistema de circulación de bienes.

Respecto a la documental presentada en la etapa impugnatoria, manifiesta que fue presentada en copia simple sin la debida certificación que acredite su autenticidad, en oposición a lo dispuesto por el art. 33 de la Ley 4537 (Ley de Procedimiento Administrativo de Tucumán) que establece: " Los documentos que se acompañen a los escritos o aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba, podrán presentarse en su original o en testimonios expedidos por oficial público o autoridad competente...". A pesar de ello, se le dio curso en el trámite administrativo, resultando que lo expresado y aportado por la contribuyente no fue suficiente para desvirtuar la infracción constatada por los inspectores toda vez que emitir una factura por el total de las ventas del día no corresponde con el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

momento de entrega del comprobante según lo establecido por el art. 13 de la RG N°1415/03 y modificatorias.

De los hechos y conceptos vertidos, no surgen elementos que hagan presumir que el hecho infraccional pueda ser objeto de desestimación. Por ello, la DGR considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente.

IV. A fs. 09/10 del expediente N° 496/926/2018 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.

En tal sentido, observo que la cuestión se inicia cuando los funcionarios de la D.G.R. labran el Acta de Comprobación N° 00000001 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).

En fecha 27/09/2017 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 12/18 de fecha 19/01/2018 donde resuelve aplicar al contribuyente una sanción de clausura por el término de 6 (seis) días del establecimiento comercial, y una multa pecuniaria por \$4.000 (pesos cuatro mil). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

Corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La Sra. Lopez, Rosa Marcela se encuentra inscrita en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes desde el 05/01/2009 por su actividad de "venta al por menor de pan y productos de panadería". De allí, que dentro de las múltiples obligaciones que el ejercicio de una actividad comercial implica, se encuentra el **REGIMEN 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. De allí que realizar una facturación total al final del día como manifiesta el contribuyente, no se ajusta a las normas vigentes, y es la razón por la que su argumento no puede prosperar.

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, 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 (...).*"

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. P.N. UGRSE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De las constancias de autos se constata el incumplimiento sancionado por la DGR y además, el contribuyente reconoce la comisión de la infracción, 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 12/18.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 irrito 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 \$ 4.000 (Pesos cuatro mil) por la falta de emisión de factura o documento equivalente por la venta de 5 tortillas a \$15 y medio kilo de pan a \$16, 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

Dr. JOSE ALBERTO  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.A.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

contributiva del remiso, elementos que no parece haber tenido en cuenta la D.G.R. al imponer la penalidad.

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 12/18 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 Av. Independencia N° 1558 de esta ciudad capital.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por LÓPEZ, ROSA MARCELA, CUIT N° 27-23826177-0 en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 12/18 de fecha 19/01/2018 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 señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

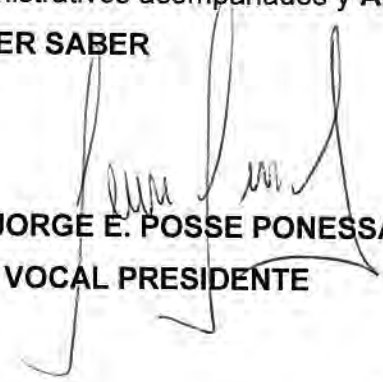
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por LÓPEZ, ROSA MARCELA CUIT N° 27-23826177-0, y en consecuencia **RECALCULAR** la multa impuesta a través de la Resolución N° C 12/18 de fecha 19/01/2018, aplicando una sanción pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura de 3 días del establecimiento comercial, sito en Av. Independencia N° 1558 de esta ciudad capital, en atención a los considerandos que anteceden.

**2) REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.S.P.



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



**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
**VOCAL**



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
**VOCAL**

**ANTE MI**



**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
**PROSECRETARIO**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**  
**A/C SEC. GENERAL**