

SENTENCIA N° 862/18

Expte. N° 494/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....18..... días del mes de DICIEMBRE 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 “QUIÑONERO, NOELIA STEFANÍA” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 494/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 54537/376/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 40/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

- I. Que a fojas 25/31 del expediente N° 54537/376/D/2017, el Dr. EZEQUIEL GIUDICE, abogado del contribuyente QUIÑONERO, NOELIA STEFANIA CUIT N° 27-30260068-1, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 40/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 03.04.2018 obrante a fs. 22/23 mediante la cual resuelve 1) **APLICAR** al contribuyente QUIÑONERO, NOELIA STEFANÍA una sanción de clausura por el término de seis (6) días al establecimiento comercial sito en calle Córdoba N° 710, San Miguel de Tucumán. 2) **IMPONER** una sanción pecuniaria de multa por \$4.000 (pesos cuatro mil) por encontrarse su conducta incursa en el art. 78 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

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

II. La contribuyente manifiesta que es evidente que la situación es absolutamente falsa ya que el funcionario actuante no intervino a ningún cliente ni firmó el acta de comprobación limitándose a manifestar que no le entregaron ticket a un cliente por la compra de una Coca Cola de 2 litros por la suma de \$30. En el video de las cámaras de seguridad que adjunta como prueba, se ve claramente que todas las operaciones que se realizaron en presencia de los funcionarios fueron debidamente facturadas en el talonario pertinente sin cometerse infracción alguna.

Sostiene que el acta de comprobación resulta nula de nulidad absoluta e insanable por encontrarse viciado en su elemento causa ya que tiene como antecedente un accionar negligente de los funcionarios al no constatar de manera fehaciente la existencia de un cliente ya que no se consigna en el Acta de comprobación el nombre del supuesto cliente, su domicilio y demás datos fundamentales, hecho que violenta su derecho de defensa por cuanto, al no saber quién fue el cliente, no se lo puede citar a declarar o a reconocer documentos limitando la prueba a simples dichos de los inspectores de la D.G.R. En consecuencia, considera que todo el procedimiento y el Acta misma resultan nulos.

Refuerza su postura mediante distintas jurisprudencias las cuales son unánimes respecto a que los funcionarios actuantes no siguieron el procedimiento de verificación de la supuesta falta de emisión de factura.

Por todo ello, sostiene que no puede imputársele ningún tipo de infracción ya que la misma no solo no existió sino que además ante el actuar negligente de los funcionarios, todo el procedimiento es nulo y solicita se deje sin efecto el Acta N° 00000135 absolviéndoselo de cualquier tipo de sanción.

Ofrece como prueba las cámaras de seguridad del negocio del día y momento en el cual se apersonan los funcionarios.

III. Que a fojas 37/40 del Expte. N° 54537/376/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. BOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

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, de otra manera, la equidad tributaria se tornaría ilusoria.

Respecto al análisis de la prueba aportada, en la filmación se observa que no contienen el momento anterior al labrado del acta, donde los inspectores constataron la infracción, motivo por el cual ingresan al local nuevamente, siendo una prueba parcial y tendenciosa atento a que solo expone partes de los videos conducentes a su defensa, mas no a la totalidad de los mismos.

Al margen de la operación en cuestión, observa que durante el segundo ingreso de los inspectores el encargado no registra ventas, contradiciendo lo expuesto por el apoderado sobre la conducta tributaria del contribuyente.

Aclara que los inspectores labraron el acta de comprobación minutos posteriores a ser detectada la infracción endilgada, por ocurrir en su presencia, con el fin de no entorpecer el giro comercial del establecimiento.

Que la RG 1415/03 establece que el momento de emisión y entrega de la factura corresponde ser efectuada en el momento en que se realice la operación.

Respecto a la validez del Acta, surge incontrastable la plena validez jurídica y fáctica de la misma dado que constituye un instrumento público en lo que respecta a su alcance y valor probatorio y servirán como elementos de prueba para la aplicación de sanciones conforme lo establece el art. 9 del CTP.

Manifiesta que las Actas constituyen la herramienta fundamental de la labor diaria del fiscalizador, ya que son la prueba documental por excelencia con que cuenta el Fisco para ejercer sus poderes de fiscalización. En cuanto a su valor probatorio, señala que las mismas gozan de presunción de legitimidad conforme lo establece el artículo 312 del Código Civil y Comercial. En efecto, respecto a los hechos, las actas hacen plena fe hasta que sean argüidas de falsedad mediante el procedimiento judicial de Redargución de falsedad.

Dr. JORGE E. POSSE PONFESSA  
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

De los hechos y conceptos vertidos, no surgen elementos que hagan presumir que el hecho infraccional pueda ser objeto de desestimación. Pues a “contrario sensu”, queda evidenciado el incumplimiento de su obligación tributaria al apartarse de la normativa vigente.

Por las consideraciones que anteceden, la DGR considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente.

IV. A fs. 10/11 del expediente N° 494/926/2018 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° 00000135 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), motivo por el cual, luego de la correspondiente audiencia de descargo, procedió a dictar la Resolución N° C 40/18 de fecha 03/04/2018 donde resuelve aplicar al contribuyente una sanción de clausura por el término de 6 (seis) días del establecimiento comercial, y una multa pecuniaria por \$4.000 (pesos cuatro mil). 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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, este tipo de Acta no requiere de testigos, y las manifestaciones contenidas en el acta de comprobación N° 00000135 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dicho esto, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR.

El contribuyente Quiñonero, Noelia Stefanía se encuentra inscrita desde el año 2015 en la actividad "Venta al por menor en kioscos, polirrubros, y comercios no especializados n.c.p.". 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.

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. JORGE E. POSE PANESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 40/18.

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. JORGE E. POSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
SOCIAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
SOCIAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por su 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 una Coca Cola a un valor de \$30, 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

Dr. JORGE E. JOSSE POMEYSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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



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 40/18 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 calle Córdoba N° 710, de esta ciudad capital.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por QUIÑONERO, NOELIA STEFANÍA, CUIT N° 27-30260068-1 en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 40/18 de fecha 03/04/2018 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 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. 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

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**  
**RESUELVE:**


- 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **QUIÑONERO, NOELIA STEFANÍA, CUIT N° 27-30260068-1**, y en consecuencia **RECALCULAR** la multa impuesta a través de la Resolución N° C 40/18 de fecha 03/04/2018, aplicando una sanción pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura por el término de 3 (tres) días del establecimiento comercial, sito en calle Córdoba N° 710, 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**



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
**VOCAL**



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

**ANTE MI**



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