

SENTENCIA N° 671 /18

Expte. N° 318/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....<sup>15</sup>..... días del mes de ~~DICIEMBRE~~ de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado “**VERGARA, JOSÉ ALBERTO**” **S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 318/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 15001/376/T/2018 y Nro. 58026/376/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 67/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

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

I. Que a fojas 18/20 del expediente N° 15001/376/T/2018, el contribuyente VERGARA, JOSÉ ALBERTO CUIT N° 20-16458288-5, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 67/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/04/2018 (fs. 10) del expediente N° 58026/376/D/2017 mediante la cual resuelve 1) **APLICAR** al agente VERGARA, JOSÉ ALBERTO una sanción de clausura por el término de seis (6) días al establecimiento comercial sito en calle Santiago del Estero N° 315, 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. 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. Sostiene que una sanción de clausura de 6 (seis) días del local comercial resulta un exceso de punición, vicio del acto administrativo que constituye una variante de irrazonabilidad, encuadrándose en la última parte del inciso b) del artículo 48 de la Ley 4.537, resultando nulo de nulidad absoluta.

La irrazonabilidad es una exigencia que no sólo debe predicarse del acto administrativo, sino que es exigible en todo el actuar del Estado, con fundamento en el art. 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. En el caso del acto administrativo, la razonabilidad surge de la vinculación entre el objeto y la finalidad del acto, con lo cual la ausencia de tal recaudo, determina la nulidad absoluta del mismo.

Si bien el art. 78 del C.T.P da la facultad de graduar las sanciones de multa y clausura, ello no quiere decir que la Administración pueda prescindir de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo merituar la gravedad de la infracción cometida y la conducta de quien resulta incurso en dicha infracción.

En este caso, se debe tener presente dos aspectos: por un lado, el monto del ticket omitido correspondiente a dos desayunos por \$76 y que tal como se desprende del título "considerandos" el contribuyente no posee antecedentes en la comisión de la infracción. De allí la manifiesta irrazonabilidad de las sanciones impuestas.

Si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, ésta posee límites que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad.

El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por ley les es confiada, procurando una coherencia racional que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa.

De este modo, sancionarlo con la extensión que se lo ha hecho, sobre todo en lo que respecta a la clausura, implica una grave afectación a la prestación de un servicio declarado expresamente por la Ley de interés para la comunidad y la torna una penalidad irrazonable y excesiva.

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
Sr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III. A fojas 23/25 del Expte. N° 58026/376/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 la D.G.R. mediante normas que rigen los procedimientos de Registración y Facturación busca la transparencia de las operaciones de ventas que luego mediante alícuotas se trasladan a los impuestos, teniendo éste un fin social indubitable.

La RG N° 1415/03 establece el momento de la emisión y entrega del comprobante fiscal siendo en el caso de las operaciones de compraventa de cosas muebles: cuando se verifique la entrega o puesta a disposición del comprador o se perciba en forma total o parcial el precio, lo que fuera anterior.

Respecto a la graduación de la sanción, destaca que la CSJN se pronunció en numerosos fallos que "(...) En efecto se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, el logro de la equidad tributaria y, por ende, el correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y apercibimiento con la finalidad de que los contribuyentes, en lo inmediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente(...)" y que "no parece exorbitante que frente a la finalidad reseñada.. el legislador castigue con la sanción cuestionada, pues aunque se trate de incumplimiento a los deberes formales, es sobre la base de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico".

Lo reseñado es la base sobre lo cual no se exhibe a la sanción de multa y clausura como exorbitante ya que considera que el contribuyente no asistió a ejercer su derecho de defensa y en esta instancia no niega haber cometido la infracción sino que solo se agravia de la proporcionalidad.

La sanción de clausura no vulnera los derechos tutelados por la C.N. ya que los derechos reconocidos por ésta se ejercen de acuerdo con las leyes que reglamentan su ejercicio.

De los hechos y conceptos vertidos no surgen elementos que hagan presumir que el hecho infraccional endilgado pueda ser objeto de desestimación.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por ello, considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente.

IV. A fs. 16/17 del expediente N° 318/926/2018 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. emiten Acta de Comprobación N° 00000190 donde dejan constancia de la falta de emisión de factura o documento equivalente por la venta de dos desayunos por un valor de \$76, configurando las infracciones previstas en los artículos 1, 2, 3, 4 y 8 de la RG N° 1415/03 (AFIP), adherida la D.G.R. mediante la RG N° 56/05 y sus modificatorias.

Al no presentarse el contribuyente a la audiencia de descargo prevista para el día 22/12/2017, la Autoridad de Aplicación procedió a dictar la Resolución N° C 67/18 de fecha 10/04/2018 mediante la cual resuelve aplicar al contribuyente sanción de clausura por el término de 6 (seis) días del establecimiento comercial, y una multa por \$4.000 (pesos cuatro mil). Contra la mencionada Resolución, el contribuyente presenta Recurso de Apelación.

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

El Sr. Vergara, José Alberto se encuentra inscripto en el Impuesto a los Ingresos Brutos desde el 01/02/2013 por la prestación de "Servicios de bares y confiterías".

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

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, 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 entregaren o no emitieren 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 D.G.R, a lo cual, se suma el hecho que el contribuyente no niega la comisión de la infracción ni presenta pruebas que demuestren lo contrario, 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 67/18. 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

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 írrito por inconstitucional (El

Dr. JORGE E. POSSE POMEESA  
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

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, por lo que se debe evaluar que entre el contenido del acto y su finalidad exista relación de proporcionalidad.

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), 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, elementos que no parece haber tenido en cuenta la D.G.R. al imponer la penalidad sumado al hecho que el contribuyente no posee antecedentes en este tipo de infracciones.

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 67/18 y aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del C.T.P. De esta manera, considero que resulta razonable graduar

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

la pena en una multa pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura de 3 (tres) días del local comercial sito en la calle Santiago del Estero N° 315, de esta ciudad capital.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por VERGARA, JOSÉ ALBERTO, CUIT N° 20-16458288-5 en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 67/18 de fecha 10/04/2018 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 comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por VERGARA, JOSÉ ALBERTO, CUIT N° 20-16458288-5 en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 67/18 de fecha 10/04/2018 y en consecuencia **RECALCULAR** la multa impuesta, aplicando una sanción pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura de 3 (tres) días del local comercial, sito en calle Santiago del Estero N° 315, 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

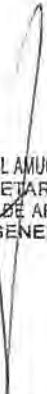


**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

**ANTE MI**



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