

SENTENCIA N° 885 /18

Expte. N° 215/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los¹⁹..... 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 **“ESPERGUIN, LUIS ORLANDO” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 215/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 50304/376/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 18/17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

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

I. Que a fojas 14 y 18 del expediente N° 50304/376/D/2017, el contribuyente ESPERGUIN, LUIS ORLANDO CUIT N° 23-12149804-9, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 18/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 21.12.2017 obrante a fs. 12 del expediente N° 50304/376/D/2017 mediante la cual resuelve 1) **APLICAR** al agente ESPERGUIN, LUIS ORLANDO una sanción de clausura por el término de seis (6) días al establecimiento comercial sito en Av. Ejercito del Norte N°365, Villa Lujan, 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. El apelante manifiesta que en fecha 02/10/2017 presentó nota de descargo poniéndose a disposición de la Autoridad de Aplicación pero no fue notificado para ofrecer las pruebas correspondientes.

Solicita una reconsideración en la sanción económica y en los días de clausura del local ya que se encuentra al día con sus impuestos y además esta es su única fuente de ingresos.

Presenta factura de venta como prueba.

III. A fojas 26/27 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 la presentación efectuada en fecha 03/10/2017 fue como consecuencia del Requerimiento F. 6005 N° 0001-00065477 de fecha 20/09/2017 donde se citaba al contribuyente a la audiencia de descargo el día 16/10/2017, a la cual no asistió, por lo que se lo consideró como incomparecido.

La factura que aporta como prueba tiene fecha de emisión 01/09/2017 siendo la fecha de impresión del talonario el día 27/09/2017, hecho que demuestra que el contribuyente no lo poseía al momento de la inspección realizada el día 20/09/2017.

Respecto al quantum de la sanción, sostiene que esta no resulta excesiva ya que fue establecida dentro de los márgenes ordenados por las leyes, de manera proporcional al hecho endilgado y que se encuentra más cercana al mínimo que al máximo aplicable.

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

IV. A fs. 06/07 del expediente N° 215/926/2018 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.

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

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° 00000016 donde dejan constancia de la falta de emisión de factura o documento equivalente por la venta de un paquete de cigarrillos por un valor de \$50, 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 16/10/2017, la D.G.R. procedió a dictar la Resolución N° C 18/17 de fecha 21/12/2017 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. Esperguin, Luis Orlando se encuentra inscripto en el Impuesto a los Ingresos Brutos desde el 01/06/2017 por su actividad de "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 **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*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. y además, el contribuyente ni siquiera poseía facturero de ningún tipo, 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 18/17. 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

Dr. JORGE E. FOSSE 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

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 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,

JORGE E. POSSE PINESSA
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

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), 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.

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 18/17 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. Ejército del Norte N° 365 de esta ciudad capital.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por ESPERGUIN, LUIS ORLANDO, CUIT N° 23-12149804-9 en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 18/17 de fecha 21/12/2017 y en consecuencia **RECALCULAR** la multa impuesta, aplicando una sanción

Dr. JORGE E. POSSE POMESA
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

pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura de 3 (tres) días del local comercial situado en Av. Ejército del Norte N° 365 de esta ciudad capital, producto de aplicar los mínimos previstos en el art. 78 inc. 1 del C.T.P.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponesa** 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 **ESPERGUIN, LUIS ORLANDO, CUIT N° 23-12149804-9** en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 18/17 de fecha 21/12/2017 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 situado en Av. Ejército del Norte N° 365 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


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

Expte. 215/926/2018

Página 7 de 8


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