

SENTENCIA N° 896 /2018

Expte. N° 327/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los **20** días del mes de **DICIEMBRE** de 2018 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE S/ RECURSO DE APELACIÓN”** – Expediente N° 327/926/2018 (Expte DGR N° 50.753/376/D/2017).

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- A fojas 01/7 del Expediente N° 327/926/2018, el contribuyente NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 75/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/04/2018 (fs. 22/23). En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo y APLICAR al contribuyente una sanción de CLAUSURA por el termino de CINCO (5) días en su establecimiento comercial sito en calle Salta N° 196, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una sanción pecuniaria de MULTA por pesos Tres Mil (\$ 3.000), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 1), del C.T.P.

En su recurso, el apelante manifiesta que todas sus operaciones se encuentran registradas y que la supuesta venta constatada fue la entrega de un producto sin cargo a un empleado, comportamiento que no infringe normativa alguna.

Esgrime la nulidad del acta de comprobación, en el momento que los actuantes no dejaron constancia de los elementos exhibidos ni de que se haya producido el pago

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de la merienda de campo, demostrando que no se produjo la venta ya que no hubo pago.

Considera que la irrazonabilidad de la pena, surge de la desproporción entre el hecho imputado y su consecuencia materializada en la sanción, resultando desproporcionadas las consecuencias que le ocasiona a su actividad, infringiendo las garantías constitucionales de los arts. 14, 14 bis y 18 de la Constitución Nacional.

Ofrece prueba documental, cita jurisprudencia aplicable al caso, hace reserva del caso federal y solicita se deje sin efecto la sanción impuesta por la DGR.

II.- A fojas 10/12 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Esgrime la DGR, que conforme lo dispuesto por el art. 9 del CTP y el art. 296 del Código Civil y Comercial de la Nación, el acta de comprobación obrante a fojas 01, es un instrumento público que hace plena fe, acreditando los hechos que el oficial público enuncia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que la CSJN, en reiterados pronunciamientos dejó sentado que las actas labradas por los agentes fiscales constituyen instrumentos públicos, en lo que respectan a su alcance y valor probatorio, por lo que no puede decirse que el acta en cuestión resulte nula, en tanto que los inspectores observaron la falta de emisión de factura por la venta realizada.

Afirma que la sanción aplicada no resultaría irrazonable ni desproporcionada, ya que la Autoridad de Aplicación posee la facultad de graduar la pena dentro de los límites legales, y conforme lo dispuesto por el art. 78 inc. 1 del CTP, la sanción deviene ajustada a derecho.

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con respecto a la afectación de garantías constitucionales por el acto apelado, manifiesta que la Constitución Nacional no reconoce derechos absolutos, y habiéndose constatado el hecho punible, la sanción de clausura no infringe las garantías enunciadas, solicitando no se haga lugar al recurso interpuesto.

III.- A fs. 16/17 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 394/18, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

A fojas 01, rola Acta de Comprobación N° 00000017, instrumento de prueba idóneo y conducente que constata el hecho punible por la norma, dejando constancia que:

*“...la última factura emitida corresponde a la numeración, factura tipo B – 0004-00000007, de fecha 15/08/2017, por 3 económicos desayunos por el importe de \$ 130, ante la presencia de los funcionarios actuantes realiza una venta de una merienda de campo por el importe de \$ 75 pesos sin emitir la factura correspondiente – ticket o documento equivalente...”, incumpliendo con las disposiciones previstas en los artículos 1, 2,3, 4 y 8 de la RG N° 1415/03 (AFIP).*

La Resolución N° C 75/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/04/2018 resuelve No Hacer Lugar al descargo y APLICA al contribuyente una sanción de CLAUSURA por el termino de CINCO (5) días en su establecimiento comercial sito en calle Salta N° 196, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una sanción pecuniaria de MULTA por pesos Tres Mil (\$ 3.000), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 1), del C.T.P.

El marco normativo por el cual debe transitar el accionar de la D.G.R., respecto al presente caso, se encuentra delimitado por el artículo 78 inciso 1 del Código Tributario Provincial y el artículo 1 de la RG (DGR) N° 119/06.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. POSSE PUNESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dice textualmente el artículo 78 inciso 1) del C.T.P. "...Serán sancionados con multa de pesos trescientos (\$ 300) a pesos treinta mil (\$ 30.000) y clausura de tres (3) a diez (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 o prestaciones de servicios, en la forma, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; como tampoco llevaren registros o anotaciones de aquellas o de sus adquisiciones de bienes o servicios o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la citada Autoridad de Aplicación...".

De las constancias de autos, surge que se constató 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. Es más, el contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció la falta de emisión del comprobante por la venta realizada, alegando que fue un regalo a un empleado.

No puede el contribuyente pretender rebatir la veracidad del Acta de Deuda obrante en autos, alegando que la venta efectuada fue un regalo sin costo alguno, sin elementos probatorios de su parte, ya que en los antecedentes se ha verificado una verdadera venta.

En estas circunstancias cobra operatividad el principio de la realidad económica y la interpretación de las leyes tributarias por parte de la Autoridad de Aplicación, teniendo en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias del caso. Cabe destacar la falta de pruebas por parte del presentante de los hechos alegados.

Por tanto, la interpretación de los actos económicos realizados por el contribuyente, constatados por el Acta de Comprobación, deben ser valorados conforme la realidad económica del giro comercial de su negocio, en este caso un local gastronómico.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.R. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Art. 7 del C.T.P. dice: "...Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho...".

En este punto, corresponde rechazar el agravio expuesto por el apelante, ya que no corresponde la posibilidad del contribuyente de elegir las formas de venta que mejor hagan a sus objetivos perseguidos, atento que su accionar va en contra de la realidad económica de su giro comercial y de lo dispuesto por las normas de registración, artículos 1, 2,3, 4 y 8 de la RG N° 1415/03 (AFIP).

Con respecto a la validez del Acta de Comprobación, cabe expresar que 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 296 del Código Civil y Comercial, por lo que, el acta reviste en este sentido, el indubitable carácter de instrumento público, y hace plena fe mientras no sea redarguida de falsa.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

concreción de la venta sin emisión del comprobante respectivo, este tipo de Acta no requiere de testigos, y las manifestaciones contenidas en el acta de comprobación N° 00000017 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 ello y con respecto a la validez del Acta de comprobación, 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 conforme lo establece el art. 9 del CTP y el artículo 312 del Código Civil y Comercial.

Con respecto a la infracción constatada, cabe resaltar que el contribuyente NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8, se encuentra inscripto desde el año 2013 en AFIP y DGR, en la actividad "servicios de expendio de comidas y bebidas en establecimientos con servicio de mesa y/o mostrados N.P.C."

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 (...).*”

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.).

V. Habiendo llegado a la conclusión que, corresponde sancionar la conducta infraccional del contribuyente, la cuestión a analizar entonces, es la falta de razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta por la DGR, alegada por el apelante en su recurso.

La facultad sancionatoria de la DGR, debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

D.P.N. JORGE GUSTAVO JAMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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 irrito por inconstitucional (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L. T. 1989-E-, pág. 964). En igual sentido, 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 una multa de \$300 a \$30.000, el margen de discrecionalidad para, luego de comprobado el hecho,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. P.A. 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 5 (CINCO) días y una multa pecuniaria de \$ 3.000 (Pesos Tres Mil) por la falta de emisión de factura o documento equivalente por la venta de una merienda de campo por \$ 75, 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, capacidad contributiva del remiso y antecedentes, 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 75/18 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 Salta N° 196, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, producto de aplicar los mínimos previstos en el art. 78 inc. 1 del C.T.P.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT 20-37456380-8.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Así lo propongo.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

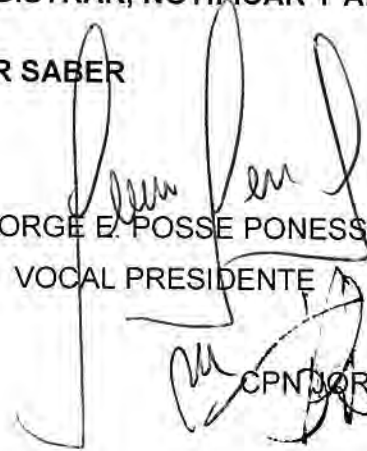
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

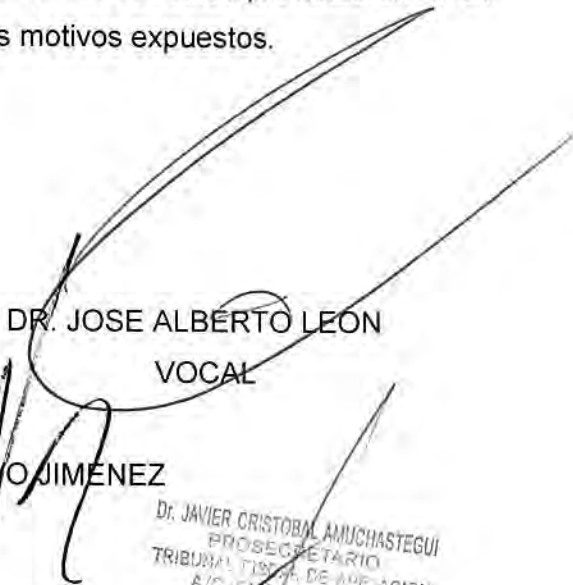
**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8**, contra la Resolución de la DGR N° C 75/18 de fecha 11/04/2018, y en consecuencia **REDUCIR AL MINIMO LEGAL** la pena impuesta, quedando graduada la sanción de **CLAUSURA** en **TRES (3) días** en su establecimiento comercial sito en calle Salta N° 196, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y la sanción pecuniaria de **MULTA** en pesos **Trescientos (\$ 300)**, por encuadrar su conducta en las causales previstas en el art. 78 inc. 1 del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

A.L.D.

**HACER SABER**

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL

  
CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

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