

SENTENCIA N° 4 /19

Expte. N° 373/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los¹..... días del mes de ~~Febrero~~ de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado “**DOMFROCHT, DAVID**” **SI RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 373/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 53981/376/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 50/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

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

I. Que a fojas 19/21 del expediente N° 53981/376/D/2017, el contribuyente **DOMFROCHT, DAVID** CUIT N° 20-31254515-3, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 50/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 03.04.2018 obrante a fs. 16/17 del expediente N° 53981/376/D/2017 mediante la cual resuelve 1) **APLICAR** al contribuyente **DOMFROCHT, DAVID** una sanción de clausura por el término de seis (6) días al establecimiento comercial sito en calle Maipú N°219, San Miguel de Tucumán. 2) **IMPONER** una sanción pecuniaria de multa por \$15.000 (pesos quince mil) por encontrarse su conducta incurso en el art. 78 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

II. El Contribuyente plantea la nulidad del Acta de comprobación. Conforme el art. 289 del CCyC de la Nación, la plena fe del Acta labrada por el inspector se refiere

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

a la instrumentalidad del acto jurídico y no a los hechos que pueden haber servido de base al mismo.

No debe confundirse el aspecto probatorio de la autenticidad del acto, cualidad que le confiere el hecho de ser Instrumento Público, ni debe pensarse tampoco que el carácter de Instrumento Público implica la verdad y legitimidad del contenido del acto (Chab, Romina 5080-27/12/98).

En este caso, el inspector no dejó constancia de los hechos ni de la persona que dan sustento fáctico a la defensa. Para garantizar esto, el Código Procesal Penal de Tucumán exige que las actas sean labradas con presencia de un testigo extraño a la repartición cuando se traten de hechos irreproducibles penando de nulidad el acta cuando falte la firma del inspector o del testigo de la actuación. Los inspectores no hicieron suscribir el acta ni dejaron constancia alguna, ni siquiera existe un testigo que convalide la supuesta constatación. De esta forma el acta de comprobación que es base de la Resolución no es válida jurídicamente ni para iniciar el proceso tendiente a aplicar las sanciones, ni a los efectos de la comprobación que exige la Ley, viciando de nulidad el acta.

La presunción de legitimidad cede frente a la aparición de vicios manifiestos en el acto administrativo y en tales casos, carece de ejecutoriedad.

El vicio, en este caso, se encuentra en la voluntad de la emisión de acto, puesto que en el mismo se prescindieron de los hechos fundamentales para la comprensión de lo efectivamente ocurrido, incurriendo en un acto administrativo arbitrario. Cita jurisprudencias al respecto.

Sin perjuicio de la nulidad planteada, manifiesta que la realidad de los hechos es distinta a la expresada por los inspectores. Niega que en su local comercial se haya realizado alguna venta sin el comprobante exigido por Ley y que exista dentro de su mercadería ojotas a ese precio.

Deja planteada la falsedad de todos los hechos mencionados en el Acta, la cual no identifica ni es firmada por el supuesto cliente, ni aclara desde dónde se realiza la supuesta observación de los hechos, ni la hora, ni individualiza la supuesta compra.

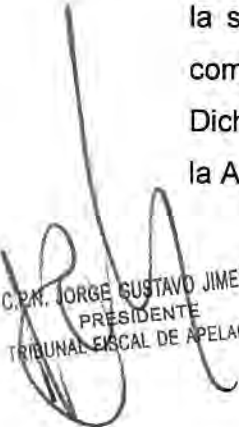
Dicha acta no tiene el criterio ni la entidad suficiente ni la legalidad para habilitar a la Administración a aplicar las sanciones por las que se lo intima.



Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

III. Que a fojas 33/35 del Expte. N° 53981/376/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 su deber es buscar la transparencia de las operaciones de ventas o locaciones, que luego mediante alícuota se trasladan a los impuestos, teniendo éste un fin social.

Del análisis de las constancias de autos, durante la presencia de sus inspectores, se constató que el contribuyente no emitió ticket, factura ni documento equivalente por una venta efectuada, incumpliendo con las normas de facturación de la RG N°1415/03 y sus modificatorias.

El contribuyente no presenta pruebas respaldatorias, sino que sólo se limita a negar lo descrito por los inspectores actuantes. Éstos dan plena fe de lo visto u oído en el lugar de los hechos, en este caso, el interior del local, por lo tanto, si el contribuyente arguye de falso al instrumento público, deberá concurrir por la vía adecuada.

Respecto a la exigencia de testigos, cita lo expresado por el Juzgamiento Federal de Bell Ville, Córdoba en el fallo "Pasamonte Comercial S.C" en el cual expresa que "el art. 138 del Código de P.P.N establece la asistencia de dos testigos, solamente cuando se trata de Actas realizadas durante el proceso penal por personal de policía o fuerzas de seguridad, no cuando se trata de actas de comprobación" como en el presente caso.

En cuanto a la validez del Acta, afirma la plena validez jurídica y fáctica de la misma dado que es un Instrumento Público conforme lo establece el artículo 9 del C.T.P. En ese sentido, la Corte Suprema de la Nación tiene establecido mediante reiterados pronunciamientos que las Actas labradas por los agentes fiscales constituyen instrumentos públicos en los términos del art. 289 inc. b del Código Civil y Comercial en lo que respecta a su alcance y valor probatorio, las cuales, a su vez, servirán como elemento de prueba para la aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones del C.T.P



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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Las actas de comprobación constituyen la herramienta fundamental de la labor diaria del fiscalizador ya que son la prueba documental con que cuenta el fisco para ejercer sus poderes de fiscalización.

Las mismas gozan de presunción de legitimidad que establece el art. 312 del Código Civil y Comercial para los instrumentos públicos. Por ello, las actas hacen "plena fe" hasta que sean argüidas de falsedad mediante el procedimiento judicial de Redargución de falsedad.

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

Respecto a que se vulneró el derecho de defensa por no haberse hecho lugar a la prueba testimonial ofrecida, arguye que reiterada jurisprudencia admite que la Administración rechace la producción de la prueba testimonial por existir otro tipo de prueba en contra del acusado.

Por las consideraciones que anteceden, la Autoridad de Aplicación entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° C 50/18.

IV. A fs. 09/10 del expediente N° 373/926/2018 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 el contribuyente plantea la nulidad del Acta de comprobación con fundamento en las previsiones del Código Penal



Dr. JORGE E. POSSE POMESCHI
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LECHI
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que exige que las actas sean labradas en presencia de un testigo, viciándola de nulidad si esto faltase y convirtiendo al acto administrativo en un acto arbitrario.

Al respecto, conviene aclarar en primer término, que las previsiones establecidas en el Código Penal son de aplicación supletoria a falta de norma expresa (art. 129 C.T.P.).

A los fines aplicar las sanciones de multa y clausura establecidas en el art. 78 del C.T.P, en su último párrafo éste expresa *“La Autoridad de Aplicación procederá a reglamentar el trámite a seguir para la aplicación de la presente sanción, debiendo resguardarse debidamente el derecho de defensa del contribuyente”*. En concordancia con esto, establece el artículo 1° de la RG N° 119/2006 que: *“Los hechos u omisiones previstos en los artículos 78 y 79 del Código Tributario Provincial, que den lugar a la multa y clausura, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios de la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo”*.

Es decir que de la norma transcrita no surge que las actas deban ser labradas en presencia de testigos como pretende el apelante, y que por el contrario, esta cumple con los requisitos exigidos.

De igual modo, resulta atinado aclarar al contribuyente que de la facultad conferida a la Autoridad de Aplicación 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), 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. De allí es que surgen entonces, distintos tipos de actas, dependiendo de la clase de inspección que se trate.

En cuanto a su valor probatorio, en la primera de las alternativas mencionada, en razón de la presencia inmediata de los inspectores en la concreción de la

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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, no se requiere de testigos y las manifestaciones contenidas en el acta de comprobación N° 00000139 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.

Entrando a la cuestión de fondo, ésta se inicia cuando los funcionarios de la D.G.R. emiten el Acta de Comprobación N° 0000139 donde dejan constancia de la falta de emisión de factura o documento equivalente por sus ventas configurándose las infracciones previstas en los artículos 1, 2,3, 4 y 8 de la RG N° 1415/03 (AFIP), adherida la DGR mediante la RG N° 56/05 y sus modificatorias; motivo por el cual, la DGR 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 \$15.000 (pesos quince mil), presentando el contribuyente, Recurso de Apelación, en contra de la mencionada Resolución.

Observo, en primer lugar, que el Sr. DOMFROCHT DAVID, se encuentra inscripto desde el año 2005 por el desarrollo su actividad de “venta al por menor de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

indumentaria para bebés y niños". 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** - 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 (...).*"

De las constancias de autos se constata el incumplimiento sancionado por la D.G.R, 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.).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 50/18. 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 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

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 \$ 15.000 (pesos quince mil) por la falta de emisión de factura o documento equivalente por un total de \$140 (pesos ciento cuarenta), no resulta proporcionada puesto que, como se ha dicho, la graduación de la sanción que eventualmente imponga la Autoridad de Aplicación, merece la consideración múltiples factores que van más allá de la naturaleza de la infracción cometida.

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 50/18 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 Maipú N° 254 de esta ciudad capital.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 APELACIÓN

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **DOMFROCHT, DAVID CUIT N° 20-31254515-3** en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C 50/18 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 del local comercial de calle Maipú N° 219 de esta ciudad Capital, producto de aplicar los mínimos previstos en el art. 78 inc. 1 del C.T.P.

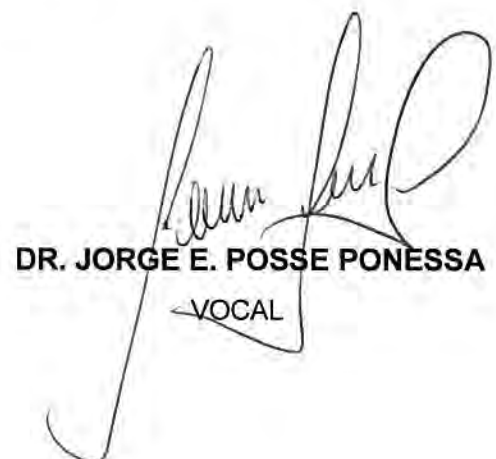
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.S.P



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




DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL ANUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/G SEC. GENERAL