

SENTENCIA N° 265 /2019

Expte. N° 497/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 26 días del mes de Marzo de 2019 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“AGROPECUARIA SAN NICOLAS S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN”** – Expediente N° 497/926/2018 (Expte DGR N° 49.967/376/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 17 del Expediente N° 49.967/376/D/2017, el socio gerente de la firma AGROPECUARIA SAN NICOLAS S.R.L., CUIT N° 30-71191485-0, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 17/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/12/2017 (fs. 15). En ella se resuelve Tener por allanada a la firma recurrente y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de TRES (3) días en su establecimiento comercial situado en calle General Paz N° 1578, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una sanción pecuniaria de MULTA por pesos Trescientos (\$ 300), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 1), del C.T.P.

En su recurso, el apelante reconoce la comisión de la infracción imputada por la DGR, habiéndose allanado en la audiencia de descargo.

Manifiesta que ingresó el monto de la multa en tiempo y forma, solicitando se deje sin efecto la sanción de clausura en su local, teniendo en cuenta que su actividad es la producción de huevos, producto altamente perecedero, por lo que la clausura le provocaría un doble perjuicio.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 148° del Código Tributario Provincial.

Esgrime la DGR, que la pena impuesta es una sola sanción pero de doble carácter y por lo tanto jurídicamente indivisible, por lo que la misma es legítima.

Afirma que se aplicó el mínimo en la escala prevista por el art. 78, para el hecho punible. Asimismo no consta en los registros informáticos de la DGR, que la actividad del apelante sea la producción de huevos, cod. N° 012211.

Por ello, nada impide al contribuyente buscar otras vías para comercializar y conservar su producción, ya que la clausura se efectúa en el local en donde se detectó la infracción, por lo que si el contribuyente tuviera otros puntos de venta o fuere proveedor de otros comercios, no incurriría en infracción tributaria y tampoco se afectaría su producción, solicitando no se haga lugar al recurso de apelación.

III.- A fs. 06/07 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 427/18, 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.

En lo que es materia de recurso, la resolución apelada dispone la sanción de Multa por \$ 300 (pesos trescientos), la cual ya fue pagada por el contribuyente, solicitando la eximición de la sanción de clausura en su local, debido a la característica de su actividad comercial, la venta al público de productos perecederos (huevos).

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 tanto en la audiencia de descargo como en su Recurso de Apelación reconoció la falta de emisión del comprobante por la venta realizada.

Ante la solicitud de eximición de la sanción de clausura, la DGR alega que su actividad comercial no sería la venta de huevos, ya que su inscripción en el organismo es un código diferente a la declarada. Asimismo expresa que nada impide al contribuyente buscar otras vías para comercializar y conservar su producción.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En estas circunstancias, la cuestión en debate gira en torno a determinar si efectivamente el contribuyente desarrolla la actividad de producción y venta de huevos y en ese caso, cómo afectaría la sanción de clausura a la conservación de los bienes, sin perturbar la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas relativas a su naturaleza.

A fojas 01 de marras, obra acta de comprobación N° 00000011, en donde se constata la falta de emisión de comprobante por la venta de: "...15 huevos N° 1 por \$ 25...una venta de 3 bandejas de huevos de color por \$ 130 sin emitir factura correspondiente...".

A fojas 07/09 obra contrato social de la firma Agropecuaria San Nicolás, en donde se puede observar que dentro del objeto de social, se encuentra la avicultura, o sea la técnica relacionada con la cría de las aves y el aprovechamiento de sus productos.

La constancia de inscripción ante la administración federal de ingresos públicos (AFIP) arroja que Agropecuaria San Nicolás, cuil N° 30-71191485-0, declaró como actividad secundaria, la producción de huevos (Cod. 14820).

A fojas 25, obra consulta de actividades económicas del apelante, en donde se deja constancia que declaró ante el organismo provincial, los códigos N° 12113 y 12211, engorde en corrales (fed-lot) y cría de aves para producción de carne, argumento expuesto por la DGR en su descargo.

Conforme la información analizada, y sobre la base del principio interpretativo de preeminencia de la realidad económica, estimo que el contribuyente desarrolla como una más de sus actividades, la comercialización de huevos, teniendo en cuenta que la infracción que generó la sanción de multa y clausura, fue por la falta de emisión de comprobantes por la venta del mencionado producto.

Si bien, como lo expresa la DGR, no se encuentra inscripto de forma correcta en el organismo provincial (con las consecuencias ulteriores que correspondan al caso particular) no obsta que la realidad económica del apelante arroje otro resultado.

El acta de comprobación da fe de lo que presenciaron y captaron visualmente los inspectores actuantes y la concreción de la venta sin emisión del comprobante respectivo, haciendo plena fe del efectivo acaecimiento de la infracción tributaria.

C. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En el presente caso, el acta labrada posee la misma fe probatoria para el ilícito detectado, como para lo alegado por el contribuyente, que su actividad en el local que se pretende clausurar es la venta de huevos.

Si bien la sanción aplicada por la Administración, es el mínimo legal vigente para el tipo infraccional (art. 78 del CTP), se debe necesariamente precisar y personalizar la sanción contenida en la ley, analizando para ello las circunstancias del infractor.

De esta manera, lo que se trata de evitar es un perjuicio económico dispar, adecuando el castigo en el ejercicio del poder de policía tributario a la situación particular, cuando se concluya que exista una conducta reprochable, como acontece en el presente caso.

Comparto con el recurrente que la sanción impuesta por el Fisco debe ser revisada, no así por la conducta en juego ni por el encuadre legal efectuado por la DGR, sino por la característica específica de la actividad comercial del apelante, o sea, la venta de huevos, producto altamente perecedero y las consecuencias que ocasionaría la clausura de su local a su producto.

El Código Alimentario Argentino (Ley 18.224), establece las condiciones necesarias para la conserva de huevos frescos y su aptitud para el consumo humano.

El art. 81 del C.T.P. dice: "... Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos afectados, salvo aquella que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas relativas a su naturaleza...".

El sentido común al analizar el presente caso, nos indica que el cese total de actividad en el establecimiento del contribuyente, no es compatible con la conservación y posterior venta del producto que comercializa, teniendo en cuenta que los huevos son alimentos altamente perecederos, pudiendo generar un perjuicio evitable al apelante.

En virtud del principio de proporcionalidad, que debe regir en toda imposición de sanción en contra de una persona de existencia física o ideal, cuando la misma produce efectos económicos con el cierre por clausura de la actividad comercial y produciría una pérdida del producto a comercializar por su característica natural, convirtiéndose la pretensión de la Administración en una irracionalidad inadmisibles, por cuanto la afectación de derechos que implica una clausura de este tipo más el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBSE POWESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

posible deterioro de su producción de huevos, es desproporcionada si se contrapone con la lesión producida por la infracción formal por la cual ha sido condenado el contribuyente, teniendo en cuenta que ya ingresó el monto correspondiente a la multa impuesta y no posee antecedentes infracciones en el tipo de ilícito constatado. Por ello, teniendo en cuenta el fundamento en que reposa el "principio de proporcionalidad", que obliga a jerarquizar las lesiones y establecer un orden de coherencia entre las magnitudes de las penas asociadas a cada conflicto que es materia de juzgamiento y que, además, exige que exista una razonable relación entre el fin perseguido por la ley y el medio utilizado para alcanzarlo, es que considero que corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AGROPECUARIA SAN NICOLAS S.R.L.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo:

Que sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I, II y III del voto precedente, pero me permitiré disentir por no compartir los fundamentos expuestos en el punto IV; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.-

I.- Analizados los argumentos esgrimidos por el apelante en su recurso de apelación adelanto mi opinión en el sentido de que el remedio intentado no puede prosperar en esta instancia.

En primer lugar, corresponde resaltar que la sanción establecida por el art. 78 tiene un doble carácter, pecuniario más clausura, pero resulta ser una sola sanción y jurídicamente indivisible, además de ser la sanción legalmente prevista para el hecho infraccional sancionada en autos, por lo que resulta legítima y causada.

Al momento de ser notificado de la infracción, el contribuyente ya tenía conocimiento de la posible sanción a aplicar, y aun así se allano y reconoció su conducta.

Respecto al agravio alegado por el contribuyente, al expresar que la sanción de clausura le generaría un doble perjuicio, considero que lo mismo no resultaría cierto, ya que la clausura se aplica sobre uno de sus locales comerciales, que es donde se detectó la infracción que es el local de venta al público.

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

Comparto lo dicho por la Autoridad de Aplicación, al afirmar que nada impide que el contribuyente si tuviera otros puntos de ventas o producción, o fuera proveedor de otros comercios, busque la conservación y comercialización de su producción para no ver afectado de ninguna manera, pudiendo buscar una solución ya que como ya se mencionó la clausura solo opera sobre uno solo de sus comercios.

De lo expuesto considero que no existe causal suficiente para que el contribuyente pueda eximirse de la clausura legalmente impuesta, por un hecho infraccional reconocido por él y a la cual se allano oportunamente.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, puede advertirse que en fecha 21.01.2019 entro en vigencia la Ley N° 9155, la cual modifica el Código Tributario Provincial en su art. 78, quedando el mismo redactado en su parte pertinente de la siguiente forma: *"Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) 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."*

En el presente caso, corresponde aplicar el mínimo contemplado por la ley para el hecho infraccional sancionado, reduciendo la sanción a 2 (dos) días de clausura.

Concluyo entonces, que en el presente caso, corresponde dictar la siguiente resolución: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente AGROPECUARIA SAN NICOLAS S.R.L. en contra de la Resolución N° C 17/17 de fecha 21.12.2017 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia y en consecuencia REDUCIR la sanción de clausura a 2 (dos) días para el establecimiento comercial situado en calle General Paz N° 1578, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.


Visto el resultado del presente Acuerdo,

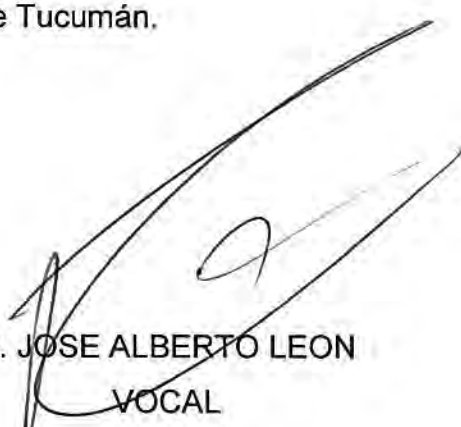
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente AGROPECUARIA SAN NICOLAS S.R.L. – C.U.I.T. N° 30-71191485-0 - en contra de la Resolución N° C 17/17 de fecha 21.12.2017 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia y en consecuencia REDUCIR la sanción de clausura a 2 (dos) días para el establecimiento comercial situado en calle General Paz N° 1578, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán.


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

**HACER SABER**

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

  
CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

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