

SENTENCIA N° 271 /2019

Expte. N° 372/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 27 días del mes de Marzo de 2019 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"DOMFROCHT DAVID S/ RECURSO DE APELACIÓN"** - Expediente N° 372/926/2018 (Expte DGR N° 59830/376/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 24/26 del Expediente N° 59830/376/D/2017, el contribuyente, David Domfrocht, CUIT N° 20-31254515-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 58/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/04/2018 (fs. 20/21). En ella se resuelve No Hacer Lugar al descargo interpuesto y Aplicar una sanción de CLAUSURA por el término de 6 días al recurrente en el establecimiento comercial de calle Córdoba N° 664, Local 31 Galería del Sol, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una sanción pecuniaria de MULTA por pesos Quince Mil (\$ 15.000), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 1), del C.T.P.

Encontrándose debidamente notificado para la audiencia de descargo prevista en el Art. 1° de la RG (DGR) N° 119/6, el contribuyente no compareció a la misma, presentando descargo por escrito el 06/02/2018 obrante a fs. 11/14.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 372-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 11

En su recurso, el apelante plantea la Nulidad del Acta de comprobación, porque entiende que los inspectores no dejaron constancia de los hechos ni de la persona que dan sustento fáctico a la defensa. Expresa que el inspector se limitó a manifestar que... "en presencia de los actuantes"; no ha identificado al testigo que debe ser extraño a la repartición y que por lo tanto ello altera el derecho de defensa.

Niega que en su local se haya realizado venta alguna sin el comprobante exigido por ley, no habiéndose indicado en el acta individualización o referencia clara y precisa que permita determinar la mercadería, hora de la compra, por lo que deja planteada la falsedad de los hechos mencionados en el acta.

Ofrece prueba documental y testimonial, 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 1/3 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 respecto de la nulidad planteada, que el acta de comprobación constituye un instrumento público de acuerdo a lo prescripto en el Art. 289 inc. b C.C.y.C.N y requisitos del Art. 290, por lo que hace plena fe de su contenido.

Indican que no se ha vulnerado derecho de defensa alguno puesto que en el acta se encuentra perfectamente plasmada la realidad por los Inspectores.

Sostienen que el acta de comprobación constituye un instrumento público y como tal goza de presunción de legitimidad hasta tanto sea redarguido de falsedad por acción civil o criminal.

Expresan que el recurrente no presenta pruebas respaldatorias de sus dichos, limitándose sólo a negar lo descripto por los agentes actuantes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Concluye que surge incontrastable la plena validez jurídica y fáctica del Acta de Comprobación configurándose la infracción del Art. 78 del Código Tributario Provincial.

III.- A fs. 09/10 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 605/18, 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 07, rola Acta de Comprobación N° 00000071, instrumento de prueba idóneo y conducente que constata el hecho punible por la norma, dejando constancia que:

"...aproximadamente a las 9:33 horas, se efectúa una venta de bolso materno por un monto total de 300 (trescientos pesos) abonados en efectivo en presencia de los actuantes, importe por el cual el contribuyente no emitió factura, ticket u otro comprobante equivalente no cumpliendo con lo establecido en la RG (AFIP) N° 115/03 Adherido por R6 (DGR) N° 56/05 y sus modificatorias..."

La Resolución N° C 58/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 02/08/2018 resuelve No Hacer Lugar al descargo y APLICAR al contribuyente una sanción de CLAUSURA por el termino de SEIS (6) días en su establecimiento comercial sito en calle Maipú N° 109, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una sanción pecuniaria de MULTA por pesos Quince Mil (\$ 15.000), 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.

El Art. 78 del Código Tributario Provincial ha sido modificado por Ley 9155 sancionada el 21/12/18, publicada en Boletín Oficial el 21/01/2019.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 372-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 11

Por lo que corresponde aplicar el texto vigente del artículo 78 inciso 1) del C.T.P. el que prescribe "...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...".

La norma transcrita, vigente y aplicable en estos actuados, elimina la sanción de multa y modifica el mínimo y máximo de la sanción de clausura quedando el mismo establecido de 2 a 6 días, para los supuestos de infracciones previstas en el inc. 1 del Art. 78 C.T.P.

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 conforme el ordenamiento jurídico vigente.

La nulidad invocada por el recurrente carece de sustento fáctico y jurídico. No se advierte que se haya vulnerado derechos o garantías constitucionales en el procedimiento y en su caso la vía correspondiente tratándose de un instrumento público, es la redargución de falsedad.

El contribuyente pretende rebatir la veracidad del Acta de Deuda obrante en autos, alegando la inexistencia de venta alguna sin comprobante exigido por ley, con ausencia total de elementos probatorios de su parte, ya que en los antecedentes se ha verificado la venta aludida.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

circunstancias del caso. Cabe destacar la falta de pruebas por parte del presentante de los hechos alegados, ya que la prueba ofrecida por el contribuyente no se ajusta a la normativa aplicable.

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 rubro venta al por menor de indumentaria para bebés y niños.

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."

De allí 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 las 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

el acta reviste en este sentido, el indubitable carácter de instrumento público, y hace plena fe mientras no sea redargüida 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 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° 00000071 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 DOMFROCHT DAVID, CUIT N° 20-31254515-3, se encuentra inscripto desde el año 2005 en DGR, en la actividad "venta al por menor de indumentaria para bebés y niños".

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

Dr. JOSE ALBERTO LESN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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...”*

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

Dr. JOSE ALBERTO LECH
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PASSE POMESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

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 2 a 6 días, el margen de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 la venta de un bolso maternal por \$ 300 (trescientos pesos), 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.

Si bien la sanción de multa debe dejarse sin efecto atento la normativa vigente, respecto de la sanción de clausura entiendo razonable y proporcionada imponer el mínimo previsto por la norma.

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 DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta por el Art. 3 de la Resolución apelada atento la normativa vigente, REDUCIR la sanción de clausura impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 58/18 y aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del C.T.P. De esta manera, considero

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSO POMESEA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 372-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 11

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

que resulta razonable graduar la pena en clausura de 2 (dos) días del local comercial situado en calle Córdoba N° 664, Galería del Sol, Local 31 San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, producto de aplicar el mínimo previsto en el art. 78 inc. 1 del C.T.P y.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por DAVID DOMFROCHT, CUIT 20-31254515-3.

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 **DAVID DOMFROCHT, CUIT 20-31254515-3**, contra la Resolución de la DGR N° C 58 09/04/2018, y en consecuencia **REDUCIR AL MINIMO LEGAL** la pena impuesta, quedando graduada la sanción de **CLAUSURA** en **DOS (2) días** en su

establecimiento comercial sito en calle Córdoba N°664, Galería del Sol, Local 31, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán por encuadrar su conducta en las causales previstas en el art. 78 inc. 1 del Código Tributario Provincial y **DEJAR SIN EFECTO** la sanción pecuniaria de MULTA impuesta por el Art. 3 de la Resolución C 58, por los motivos expuestos.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

L.M.A.

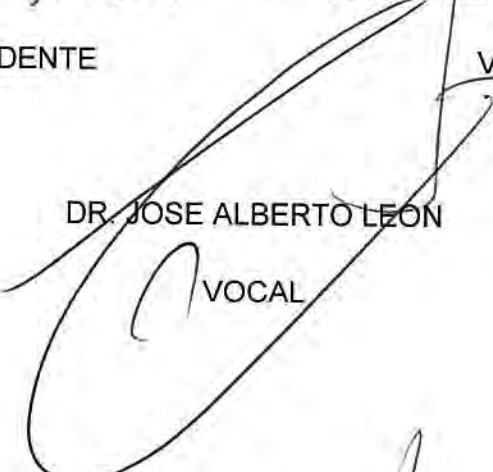
HACER SABER



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI



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