



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-3000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



SENTENCIA N° 284/2020

Expte. N° 495/926-2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de OCTUBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**DIARTE ELIANA GABRIELA S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 495/926-2018 (Expte. N°53194/376-D-2017 -DGR)**";

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.-

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 24/29 del Expte. DGR N° 53194/376/D/2017 el Dr. Ezequiel Giudice, en su carácter de apoderado de la contribuyente, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C55/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 09.04.2018 obrante a fs. 20/21 del expte. mencionado. La Resolución N° C 55/18 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR**, a la defensa expuesta por **DIARTE ELIANA GABRIELA**, CUIT N° 23-32775716-4; 2°.- Aplicar sanción de CLAUSURA por el termino de SEIS (6) días a la contribuyente **DIARTE ELIANA GABRIELA**, C.U.I.T. N° 23-327757716-4, en el establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 498, San miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; 3°.- Imponer sanción pecuniaria de MULTA a **DIARTE ELIANA GABRIELA**, C.U.I.T. N° 23-32775716-4, por **PESOS CUATRO MIL (\$4.000,00)** la que deberá ingresar en el plazo de quince (15) días hábiles administrativos de notificada la presente, bajo apercibimiento de iniciar su cobro por la vía procedente....".

El contribuyente en su Recurso presentado el 04.05.2018 a fs. 24/29 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El recurrente solicita se deje sin efecto la resolución apelada y en consecuencia se deje sin efecto la sanción de multa y clausura dispuesta por considerarla nula en virtud de que no existiría infracción alguna.

Indica en su escrito que plantea la nulidad del Acta de Comprobación, negando la veracidad de la misma en cuanto desconoce la existencia de la infracción, ya que según sus dichos y los videos de las cámaras de seguridad que aporta con el presente, todas las ventas realizadas en presencia de los inspectores fueron correctamente registradas y emitidos sus comprobantes.

Además expresa que las actas están labradas de forma negligente e incompleta, principalmente porque no contiene el nombre o identificación del cliente testigo que fuera interceptado, y aduciendo que es insuficiente la sola exposición de los inspectores ya que violenta su derecho de defensa.

Cita jurisprudencia al respecto y apoya su argumento en la aplicación supletoria de la Ley N° 11.683, en sentido de dejar asentado la insuficiencia del acta al carecer de la identificación del cliente testigo.

Como prueba de sus afirmaciones acompaña DVD con las filmaciones de las cámaras de seguridad en los que según él se observa la correcta registración de las operaciones realizadas.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 01/04 del Expte. N° 495/926-2018, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Expresa tal como surge de fs. 1 de autos, con fecha 18 de octubre de 2017, funcionarios de la DGR procedieron a dejar constancia por acta F. 6007 (nuevo modelo) 000 N° 00000145 de la falta cometida por la contribuyente de autos, por falta de emisión de factura o comprobante fiscal por la compra descripta en el mismo configurándose de este modo el incumplimiento de lo previsto en las normas de facturación establecida por la RG (AFIP) N° 1415/03 y modificatorias. En resguardo del debido proceso y legítimo derecho de defensa se citó a la encartada, para que en caso de asistirle el derecho, pudiera desvirtuar la presunción de infracción nacida en su contra.

Concluye que se constató durante la presencia de los inspectores que el contribuyente no emitió ticket, factura ni documento equivalente por las ventas de



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-0000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

un jugo Citric de 500 cc por un valor de \$38 (pesos treinta y ocho) a un cliente, no cumpliendo con los requisitos previstos en las normas de facturación establecidas por la RG (AFIP) N° 1415/03 y sus modificatorias.

Respecto al análisis de la prueba aportada se puede observar que la filmación de ambas cámaras de seguridad, se observa que efectivamente una persona de sexo femenino mayor de edad realiza una compra del producto mencionado en el acta, abonando la compra por la cual no recibe comprobante, todo esto en presencia del inspector de la DGR, Sr. Pedro Pascual Iriarte, interviniente en el acta de comprobación. Se observaron las capturas de video de la cual se desprende lo mencionado en el párrafo anterior, y en el cual queda indubitable, no solo la secuencia de los hechos mencionados en el acta, sino de operaciones anteriores y posteriores a la descrita en las cuales no se realizó la emisión de comprobantes, además que no se pudo observar la presencia de un controlador fiscal homologado, lo cual también esta expresado en el acta ya que la empleada solo exhibe un facturero manual el cual es intervenido en el momento de la inspección. Los inspectores labran el acta de comprobación, minutos posteriores a ser comprobada la infracción endilgada, por ocurrir en su presencia, con el fin de no entorpecer el giro comercial del establecimiento.

Respecto a la validez del acta surge incontrastable la plena validez jurídica y fáctica del Acta de cabecera de estas actuaciones, dado que la misma es un instrumento público conforme lo establece el art. 9 del Código Tributario Provincial.

Concluye que de los hechos y conceptos vertidos, no surgen elementos que hagan presumir que el hecho infraccional endilgado pueda ser objeto de desestimación en esta instancia. Por el contrario, queda evidenciado el incumplimiento de su obligación tributaria al apartarse claramente de la normativa vigente.

III. A fojas 10 del Expte. N° 495/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 145/20 de fecha 27.07.2020 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate, observo que la cuestión se inicia cuando los funcionarios de la D.G.R. confeccionan Acta de Infracción F.6007 (Nuevo Modelo) 000 N°00000145, en la cual consta que en fecha 18/10/2017, en el establecimiento sito en calle Muñecas N° 498, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, perteneciente al contribuyente ELIANA GABRIELA DIARTE, según la cual *"...durante la permanencia de los actuantes se observa que la firma efectúa ventas sin emitir factura o ticket por las ventas realizadas - la última venta observada por el importe de \$38 pesos - correspondiente a un jugo Citric de 500cc; no entregando ticket o factura por esta operación, siendo su obligación hacerlo- hecho/s que configura/n infracción al/ los artículo/s 1, 2, 3, 4 y 8 de la RG (AFIP) N° 1415/03 adherido por RG (DGR) N° 56/05 y sus modificatorias-."*

De las constancias de autos surge que siguiendo el tramite previsto en el art. 1 de la RG N° 119/06 y sus modificatorias, se procedió a citar a la encartada para el día 14/11/2017 a efectos de que compareciera a la audiencia de descargo. La contribuyente no se presentó a la audiencia, no obstante presento descargo por escrito supliendo la audiencia a través de su apoderado, según consta a fojas 15 de autos. En el mencionado escrito, manifiesta que plantea la nulidad del acta de comprobación, negando la veracidad de la misma en cuanto desconoce la existencia de la infracción, ya que sostiene que todas las ventas realizadas en presencia de los inspectores fueron correctamente registradas y emitidos sus comprobantes.

Por lo que, a fs. 20 de autos la Dirección General de Rentas procede a dictar la Resolución N° C 55/18 en contra de la cual el contribuyente presenta Recurso de Apelación.

Aclaradas estas cuestiones preliminares, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R.

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 INFORMACION (RG 1415/03) –a la cual



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 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. Asimismo, quienes no acepten medios electrónicos como medios de pago, cuando hubiera obligación de hacerlo, en las formas, requisitos y condiciones que establezca la normativa vigente."*

De las constancias de autos surge la efectiva omisión del contribuyente de otorgar facturas o comprobantes por sus ventas, por lo que resulta ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada. Recordemos que el art. 70 C.T.P establece: *"Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias"*

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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”.

En cuanto a la validez del acta de comprobación, la misma constituye un instrumento público, tal como surge del artículo 9 del Código Tributario Provincial, en cual en su parte pertinente dispone: *“...los funcionarios actuantes extenderán constancia escrita con mención de los elementos exhibidos, las que podrán ser firmadas también por los interesados y sirvan como elementos de prueba en los procedimientos para la determinación de las obligaciones tributarias o para la aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones de este código y demás leyes tributarias. Tales actas son instrumentos públicos que hacen plena fe hasta tanto no se pruebe su falsedad.”*

Las actas de comprobación que labran los inspectores, son aquellas actas que confecciona el fiscalizador con el objeto de dejar constancia de hechos, circunstancias, examen de documentación, manifestaciones de los responsables o terceros, etc, que han pasado por sus sentidos. En consecuencia, las actas constituyen la herramienta fundamental de la labor diaria del fiscalizador, ya que son la prueba documental por excelencia con que cuenta el Fisco para ejercer sus poderes de fiscalización.

En lo que respecta al valor probatorio de dichas actas, cabe señalar que las mismas gozan de la presunción de legitimidad que establece el art. 312 del Código Civil y Comercial para los instrumentos públicos. En efecto, respecto a los hechos cumplidos por el oficial público o pasados en presencia suya, las actas “hacen plena fe” hasta que sean argüidas de falsedad mediante el procedimiento judicial de redargución de falsedad.

Respecto a la sanción de clausura debemos analizar su graduación y el consecuente discernimiento en la aplicación de la escala, de acuerdo a las circunstancias del caso.

En este sentido, cabe destacar que el Código Tributario Provincial en su art. 75 dispone: *...“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”.*

La ley otorga un margen de apreciación a la D.G.R. para imponer sanciones a contribuyentes infractores. Sin embargo ello no implica que se pueda prescindir



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo en consecuencia valorar la gravedad de la infracción cometida y la conducta del infractor.

Es decir, que el ejercicio de la función punitiva de la Administración exige la evaluación de las circunstancias anexas al hecho constitutivo de la infracción, otorgando cierto margen de discrecionalidad para estimar la extensión de la sanción.

Respecto del ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración se ha decidido *"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 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. El ejercicio de las facultades discrecionales que contienen los actos administrativos, deben ser analizados judicialmente dentro del orden normativo y conforme a principios lógicos objetivos, que integran la juridicidad del obrar administrativo. Obviamente ello no implica que el juez tenga la potestad de sustituir la decisión administrativa, produciendo una nueva integración del precepto abierto que habilita la facultad discrecional, sino su función consiste en examinar si el juicio prudencial realizado por el órgano administrativo, respecto a la concreta conducta singular, debidamente acreditada, esta ha sido razonablemente incluida en la extensión del concepto abstracta y genéricamente contenido en la proposición normativa".* Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán – Sala Laboral y Contencioso Administrativo; in re "Salvatierra Edmundo Cesar vs. Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán s/ Nulidad – Revocación", Sentencia N° 465 de fecha 19/04/2017.

En consecuencia, si bien es cierto que la norma le otorga al Fisco la posibilidad de sancionar la infracción con clausura de 2 a 6 días, el margen de discrecionalidad para la aplicación de la pena no es ilimitado. La cuantificación de la sanción está condicionada por la aplicación del principio de razonabilidad.

Ello implica, la existencia de coherencia y proporcionalidad entre la infracción, las circunstancias que rodean su comisión y la gravedad de las sanciones aplicadas.

La razonabilidad es un requisito de todo el accionar del Estado que consiste en la necesaria adecuación entre el contenido del acto y su finalidad, verificando que el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

medio escogido por la autoridad no exceda - por desproporcionado- el fin público perseguido.

En función de lo expuesto, considero que no existe una adecuada proporción entre la infracción, consistente en no emitir factura o documento equivalente por una operación de \$38 (pesos treinta y ocho), y la aplicación de una sanción de 6 (seis) días de clausura, implicando un exceso de punición.

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.

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.

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, sumado a que el contribuyente no tiene antecedentes por la comisión de estas infracciones ni posee sanciones anteriores.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En conclusión y conforme las facultades para fijar el quantum de las sanciones otorgadas a este Tribunal por el art. 162 del C.T.P., corresponde **REDETERMINAR** la sanción impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 55/18 y **aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del C.T.P.** De esta manera, considero que resulta razonable graduar la pena de clausura de 2 (dos) días del local comercial situado en calle Muñecas N° 498, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán.

Con respecto a la sanción de multa aplicada por la Resolución N° C 55/18 de fecha 09/04/18, cabe decir que con posterioridad al dictado de la misma, el artículo 78 del Código Tributario Provincial fue modificado por la Ley N° 9155 B.O. 21/01/19. En su nueva redacción se excluye la aplicación de la sanción de multa por las infracciones contenidas en el mismo. Es decir, la infracción contenida en el art. 78 inc. 1, que es la que se aplica en el presente caso, solo será sancionada con la clausura del establecimiento.

Por lo expuesto, en virtud de la aplicación del principio de ley penal más benigna (art. 2 Código Penal, art. 9 de Convención Americana sobre Derechos humanos y art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos) aplicado al Derecho Penal Tributario y considerando que la Corte Suprema de la Nación ha determinado: "...los efectos de la benignidad normativa en materia penal opera de pleno derecho, es decir, sin petición de partes..." (Fallos CSJN 277:347; 281:297 y 321:3160) corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada mediante la Resolución N°55/18 de fecha 09/04/18.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente DIARTE ELIANA GABRIELA, CUIT N° 23-32775716-4, en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C55/18 de fecha 09/04/2018 y, en consecuencia, **REDUCIR** la sanción de Clausura, la que se fija en 2 (dos) días, producto de aplicar el mínimo establecido por el art. 78 del C.T.P., la misma se hará efectiva en el establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 498, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; y **DEJAR SIN EFECTO** la sanción pecuniaria de Multa por un monto de \$4.000,00 (pesos cuatro mil), en atención a lo considerado; **2) REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

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

JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente DIARTE ELIANA GABRIELA, CUIT N° 23-32775716-4, en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C55/18 de fecha 09/04/2018 y, en consecuencia, **REDUCIR** la sanción de Clausura, la que se fija en 2 (dos) días, producto de aplicar el mínimo establecido por el art. 78 del C.T.P., la misma se hará efectiva en el establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 498, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; y **DEJAR SIN EFECTO** la sanción pecuniaria de Multa por un monto de \$4.000,00 (pesos cuatro mil), en atención a lo considerado.

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

A.P.M.

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION