



LESION
DE LA CALIDAD
D 9000-3/20



Instituto de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número 1843/02/1901 02-1



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN
2021 Año de Bicentenario de la Independencia de la Argentina

SENTENCIA N° 388/21

Expte. N° 74/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 días del mes de NOVIEMBRE de 2021 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. José Alberto León (Vocal) y, para tratar el expediente caratulado como "RENTA JUAN CRUZ" S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 74/926/2020 – Ref. Expte. Nro. 23817/376/D/2019 (D.G.R.)".

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 38/41 del expediente N° 23817/376/D/2019, el Dr. Eduardo M. Zerda, apoderado de RENTA JUAN CRUZ, CUIT N° 20-39145404-4, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 254/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/12/2019 obrante a fs. 34 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** sanción de clausura por el término de 4 (cuatro) días en el establecimiento comercial sito en R.P Monumento Celestino Gelsi, El Cadillal, Departamento Tañi Viejo, Provincia de Tucumán. Por encontrarse su conducta incurso en el Inc. 1 del art. 78 del Código Tributario Provincial.

II. El apelante manifiesta que su establecimiento comercial se encuentra ubicado en la zona de El Cadillal, donde no habría teléfono fijo, ni señal de celular y que el WiFi que provee el Gobierno de la Provincia de Tucumán se interrumpiría habitualmente, por lo que no podría haber realizado la factura electrónica en tiempo oportuno, negando la comisión de la infracción.

Ataca de nulidad a la Resolución en virtud de que no habría fundamento en la graduación de la sanción, tornándola irrazonable y desproporcionada. Agrega que la clausura de cuatro días le traería aparejado un efecto perjudicial y dañoso económicamente.

[Handwritten signature]
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



SISTEMA DE CALIDAD DE LA CÁMARA
Certificado por IRAM
Número RA/AFISO 9551 2019



Finalmente plantea la inconstitucionalidad del Código Tributario Provincial, pues el mismo faculta a la Dirección General de Rentas a establecer si una conducta es típica basándose únicamente en la apreciación subjetiva de un funcionario y aplicar una sanción de cumplimiento inmediato sin que medie posibilidad de revisión judicial alguna.

Por último hace reserva del caso federal pues de confirmarse la clausura se violaría el derecho de propiedad (art. 17 CN), defensa (art. 18 CN), de la garantía de legalidad (art. 19 CN) y del debido proceso adjetivo.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al Recurso de Apelación interpuesto y se declare la nulidad de la Resolución recurrida.

III. Que a fojas 1/3 del Expte. N° 74/926/2020, 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 en ocasión de la Inspección se relevaron tickets emitidos entre las 16:28 horas y las 17:16 horas correspondientes al Punto de Venta N° 0003, en tanto que la comisión de la infracción fue a las 16:45 horas.

Alega que de lo anterior se desprende a ciencia cierta que el recurrente tuvo la posibilidad de emitir ticket por la operación detectada en Acta de Infracción F. 6007 (Nuevo Modelo) 000 N° 00000547 y no lo hizo.

Sostiene que la emisión de la factura electrónica "A" 0001-00000104 de horas 19:50 del día 22/09/2019 evidentemente se realizó a instancias de la inspección que había tenido lugar con anterioridad, contrariando así lo normado por el artículo 13 de la RG (AFIP) N° 1415/03 respecto al momento de emisión y entrega de la factura o comprobante: "(...)La entrega de los referidos documentos corresponderá ser efectuada en el momento en que se realice la operación, entendiéndose por tal, el que para cada caso se indica: ...2. Prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios: Cuando se concluya la prestación o ejecución, o se percibirá – en forma total o parcial- el precio, lo que fuera anterior". Lo que es congruente con lo manifestado por los inspectores en el Acta de fs. 1.

Respecto al planteo de irrazonabilidad, falta de fundamentación y proporcionalidad expresa que el bien tutelado por este tipo de sanción es de gran importancia, excede a la protección de la renta fiscal, creando una conducta



CESSION
DE LA CALIDAD

12-02-2018-0720



Sistema de Gestión de la Ciudad
Contribuido por IGNet
Fecha: 02/02/2018 12:01:20



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2011 Año de Bicentenario de la Independencia

impositiva responsable y dotando al sistema impositivo como económico de seguridad jurídica.

Cita jurisprudencia respecto de la relación entre la falta imputada y el bien jurídico protegido.

Afirma que cabe resaltar que a la hora de graduar la sanción impuesta se tuvieron en cuenta todas las circunstancias relativas a la infracción y al contribuyente, tal cual da cuenta de ello el párrafo 17 (diecisiete) de los considerandos de la Resolución atacada.

Expresa que respecto al planteo de inconstitucionalidad es importante destacar que la aplicación de la normativa cuestionada es realizada dentro del marco de la ley vigente, por ello, cualquier planteo de constitucionalidad que quisiera oponerse, debería realizarse por las vías legales idóneas.

Manifiesta que la Resolución N° C 254/19 fue dictada por el Director General de Rentas, en ejercicio de las facultades otorgadas por el C.T.P.

Concluye que no se violó el derecho de defensa del apelante, afirma que existiendo certeza sobre el hecho endilgado, la Resolución N° C 254/19 es ajustada a derecho.

La D.G.R entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RENTA JUAN CRUZ en contra de la Resolución N° C254/19 debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 07 del expediente N° 74/926/2020 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.

IV. Analizados los fundamentos expuestos por la Resolución apelada, y confrontados los agravios expresados por el apelante, con el responde realizado por la Autoridad de Aplicación; cabe resolver si la conducta del contribuyente encuadra en el tipo infraccional previsto en el art 78 del Código Tributario Provincial y considerar si la sanción impuesta, es conforme a derecho.

La cuestión se inicia cuando los funcionarios de la D.G.R. confeccionan el Acta de Infracción F.8007 N°00000547, en la cual consta que en fecha 22/09/2019, en el

JR
JORGE E. POSSE POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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



establecimiento sito en Ruta Provincial Monumento Celestino Gelsi N° 349, El Cadillal, Departamento Tafi Viejo, Provincia de Tucumán, perteneciente al contribuyente RENTA JUAN CRUZ, se realizó una prestación de servicios, por una consumición de licuados y tartas por un importe de \$720 sin emitir comprobantes, tickets, facturas o documentos equivalentes por la operación realizada, la que fue abonada en efectivo.

Incumpliendo con las disposiciones previstas en los artículos 1, 2, 3, 4 y 8 de la RG N° 1415/03 (AFIP) adherida la provincia mediante la RG N° 56/05 y sus modificatorias.

A fs. 13 del Expte. Nro. 23817/376/D/2019 de la Dirección General de Rentas, obra notificación de la audiencia de descargo, a la cual el contribuyente no asiste, pero presenta un descargo por escrito, a través de su apoderado Dr. Eduardo M. Zerda, en donde manifiesta que su poderdante si extendió el comprobante correspondiente por la suma de \$720 (Pesos Setecientos Veinte), conforme lo acredito con copia de factura "A" N° 00000104, emitida el día 22/09/19.

En virtud del principio de búsqueda de verdad material que debe regir el proceso administrativo, y a los fines de conocer la hora exacta de emisión de la Factura Electrónica "A" N° 00000104 emitida por el contribuyente, RENTA JUAN CRUZ, CUIT N° 20-39145404-4, se solicitó un informe a AFIP.

AFIP informa, que la Factura Electrónica "A" N° 00000104 perteneciente al contribuyente, RENTA JUAN CRUZ, CUIT N° 20-39145404-4, fue emitida el día 22/09/19 a horas 19:50.

Conforme consta a fs. 34 la Dirección General de Rentas procede a dictar la Resolución N° C 254/19 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 N° 1415/03)** a la cual la Provincia se adhirió mediante la **RG N° 56/05** y sus modificatorias.

En la RG N° 1415/03, a la que adhiere la RG N° 56/05, se establece un régimen de emisión de comprobantes, de registración de comprobantes emitidos y



ESTADO DE LA CALIDAD

RS-4220-87/03



Escuela de Gestión de la Calidad
Certificada por IqNet
Norma ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la Libertad de la
Provincia de Tucumán

recibidos, y de información, aplicable a distintas operaciones entre las cuales, se encuentran la *Compraventa de cosas muebles y las locaciones por prestación de servicios*, aplicables al caso. Dichos comprobantes constituyen el respaldo documental de las operaciones realizadas, pudiendo tratarse 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 (AFIP). De tratarse de operaciones 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 en las prestaciones de servicios, locaciones de obras y servicios, cuando se concluya la prestación o ejecución, 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 sancionado 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 llevaran, 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 de indole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales"*.

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
10 4000-0709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-430 Nº1 2011



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2017 - Año del Bicentenario de la Independencia de la Argentina

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 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*



LESION
DE LA CALIDAD

RD 4029-87/03



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por ICAAR
Número 00000000000000000000



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMAN

201 - Año de Bicentenario de la fundación de la
ciudad de Tucumán

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 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 \$720 (pesos setecientos veinte), y la aplicación de una sanción de 4 (cuatro) 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. Marlenhoff 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 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

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAP
Número 0204-00 997 2613



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.

Teniendo en cuenta que, 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. considero que no resulta proporcional la sanción aplicada, la cual ignora que el contribuyente no tiene antecedentes por la comisión de estas infracciones ni posee sanciones anteriores.

Respecto del planteo de inconstitucionalidad, vale recordar que el control de Constitucionalidad de las normas, de creación pretoriana, está reservado a los jueces, quienes la declararan en el caso particular que les fuera sometido y tendrán efectos específicos para el mismo (art. 24, tercer párrafo, Constitución Provincial y arts. 4,5 y cctes. de la Ley 6944). A su vez, el art. 161 C.T.P. establece: *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma.”* Por lo que el apelante deberá acudir a la vía judicial correspondiente.

En conclusión y sumado a ello las circunstancias actuales producto de la situación epidemiológica ocasionada por la pandemia Sars-Covid 19, que trajo como consecuencia adaptarse a cambios bruscos en todos los ámbitos, cimbronazo que repercutió en el desenvolvimiento de los comercios y de la economía en general, considero en aplicación de la sana crítica y conforme las facultades para fijar el quantum de las sanciones otorgadas a este Tribunal por el art. 162 del C.T.P, que corresponde **REDETERMINAR** la sanción impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 254/19 y **aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del C.T.P.** De esta manera, resulta razonable graduar la sanción de clausura por el término de 2 (dos) días del local comercial situado en R.P Monumento Celestino Gelsi, El Cadillal, Departamento Tafi Viejo, Provincia de Tucumán.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por RENTA JUAN CRUZ, CUIT N° 20-39145404-4, en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C254/19 de fecha 10/12/2019 y en



CITY OF
TU CUMÁN

15-09-2019



Sistema de Gestión de la Ciudad
Construido por IIGT
Norma ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

15 de Mayo del 2019

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.

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 APELACION

RESUELVE:

- 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación Interpuesto por el contribuyente RENTA JUAN CRUZ, CUIT N° 20-39145404-4, en contra de la Resolución de la D.G.R. N° C254/19 de fecha 10/12/2019 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 R.P Monumento Celestino Gelsi, El Cadillal, Departamento Tafi Viejo, Provincia de Tucumán.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

A.S.B

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CAUSA
RS-6000762



Centro de Gestión de la Calidad
Certificado por RAM
Número 06/04/00 3071 3071



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMAN
"191 años del Gobierno de la Unión de la
República Argentina"

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

JANIER CRISTOPAL AM. CHASTERO
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION