

SENTENCIA N° 51 /2020

Expte. N° 394/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los **1** días del mes de **JUNIO** de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"SORIA SANTIAGO HERNAN SI RECURSO DE APELACIÓN"** – Expediente N° 394/926/2019 (Expte DGR N° 14.383/376/D/2019).

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 01/03 del Expediente N° 394/926/2019, el contribuyente SORIA SANTIAGO HERNAN, CUIT N° 20-36839317-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 127/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/08/2019 (fs. 33). En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa interpuesta y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de TRES (3) días en su establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 722, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 1), del C.T.P.

En su recurso, el apelante afirma la improcedencia de la sanción de clausura, en el momento que no cometió infracción en los términos de la RG (AFIP) N° 1415/03, atento que emitió el documento equivalente a la venta efectuada, situación que no pudo ser verificada por los funcionarios actuantes, por que cerraron el acta antes del fin del día.

Por ello y teniendo en cuenta que el art. 13 de la RG (AFIP) N° 1415/03 establece que la entrega del comprobante debe producirse dentro de los 10 días corridos desde la emisión del mismo, no corresponde aplicar la sanción apelada.

II.- A fojas 08/09 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.

En su responde sostiene, que los funcionarios actuantes dejaron constancia en el acta (instrumento público), de la infracción del apelante, con respecto a la falta de emisión de comprobante por la venta realizada (servicio de lavado por el importe de \$ 300), habiendo incumplido con lo dispuesto por las normas de facturación RG (AFIP) N° 1415/03, siendo acorde a derecho la sanción aplicada.

III.- A fs. 06 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 804/19, 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 01, rola Acta de Comprobación F 6007 - N° 00000625, instrumento de prueba idóneo y conducente que constata el hecho punible por la norma, dejando constancia que: *"...durante la permanencia de los funcionarios actuantes se efectuó el cobro de un servicio de lavado prestado en el local a una persona de sexo masculino, quien abonó la suma de \$ 300 (Pesos Trescientos) por el lavado de un juego de toallas. Por la mencionada operación, no se emitió ticket, factura o comprobante equivalente..."*.

A fojas 02, obra Acta F 6006 N° 0001-00114767, en donde se deja constancia de lo actuado por los funcionarios en el local comercial del contribuyente.

La Resolución N° C 127/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/08/2019 resuelve NO HACER LUGAR a la defensa interpuesta y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de TRES (3) días en su establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 722, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, 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, el artículo 1 de la RG (DGR) N° 119/06 y la RG (AFIP) N° 1415/03.

Dice textualmente el artículo 78 inciso 1) del C.T.P.: "...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..."

V.- Expuesto el marco normativo y el análisis del procedimiento efectuado por la DGR, de las constancias de autos surge que se constató el incumplimiento sancionado por la Autoridad de Aplicación, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

El contribuyente en su Recurso de Apelación niega la comisión de la infracción, alegando que el art. 13 de la RG (AFIP) N° 1415/03 establece que la entrega del comprobante debe producirse dentro de los 10 días corridos desde la emisión del mismo, adjuntando prueba documental de la emisión del comprobante, fue el mismo día que los funcionarios de la DGR redactaron el acta de comprobación, cabeza de las presentes actuaciones.

Ante esta situación, la DGR efectuó consulta a la AFIP, con el fin de determinar la hora exacta del comprobante emitido por la venta, factura C N° 00002-00000033 (motivo del presente sumario). De dicho informe, obrante a fojas 10/13, surge que la venta fue registrada a horas 10:06 del día 23/05/2019, habiendo cerrado el acta de comprobación a horas 10:00 de la fecha mencionada.

Es por ello, que se puede afirmar que los inspectores presenciaron la venta asentada en el acta, sin que se haya emitido comprobante equivalente, por lo que el hecho punible fue comprobado fehacientemente, en el momento que el artículo 13 de la RG (AFIP) N° 1415/03 respecto al momento de emisión y entrega de la factura o comprobante, dice textualmente: "...de tratarse de operaciones con consumidores finales la entrega de los referidos documentos corresponderá ser efectuada en el momento 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 con la prestación o ejecución, o se perciba – en forma total o parcial – el precio, lo que fuera anterior...”.*

Se equivoca el apelante, cuando afirma que emitió la factura conforme la normativa vigente, ya que la norma transcripta establece que para el tipo de operación comercial efectuada, la emisión y entrega del comprobante es en el momento que se perciba el precio de la prestación, situación que no aconteció conforme quedó registrado en el acta de comprobación labrada por los funcionarios de la Autoridad de Aplicación.

En cuanto a la forma y modo de detectar la infracción incurrida por el contribuyente, es por medio del Acta de Comprobación, la condición idónea de dejar documentado los hechos ocurridos, entendiendo el concepto de “acta” como la exteriorización escrita de lo que un funcionario público realizó o percibieron sus sentidos en el ejercicio de sus funciones y con relación a una cuestión determinada. Es por ello que la información volcada en el documento público, parte de las presentes actuaciones, es considerada válida y a su vez idónea como prueba necesaria y contundente para aplicar la sanción de clausura, teniendo en cuenta que es acorde a derecho penar las infracciones que incurren los contribuyentes.

El acta de comprobación es un Instrumento Público conforme lo establece el artículo 9 de la ley 5.121, así como también lo tiene establecido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiterados pronunciamientos y Jurisprudencia vigente, como la doctrina aplicable a la materia, que en honor a la brevedad damos íntegramente por reproducidos, por lo que hacen plena fe de lo manifestado por los inspectores, según lo normado en los artículos 980, 986, 993 del Código Civil (art. 289 y 290 del CCCN).

No obstante las contradicciones del contribuyente y de lo actuado por la Autoridad de Aplicación, quedó corroborado en el procedimiento efectuado, que el contribuyente no emitió comprobante de venta por la operación constatada en el Acta de Comprobación, por lo que su conducta infringe el hecho punible descrito en el art. 78 inciso 1) del CTP, siendo acorde a derecho aplicar la sanción dispuesta por la norma en el momento 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.).

**VI.-** Sin perjuicio de lo analizado en los párrafos que anteceden, considero que en este caso por la infracción cometida, *falta de emisión de ticket o factura por el monto de \$*

300 (Pesos Trescientos) por el lavado de un juego de toalla, corresponde reducir al mínimo legal, la graduación de la sanción que dispuso la Autoridad de Aplicación, atento que 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.

Corresponde analizar la razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta, debido a que la facultad sancionatoria de la DGR, debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

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, en el caso en que la regla deja abierto cierto margen de discrecionalidad para estimar el monto, tipo o extensión de la sanción, la congruencia y proporcionalidad de la pena que se impone a partir de la razonable adecuación y consideración entre la trascendencia de la conducta debida y la efectivamente desplegada por el obligado, teniendo en miras las particulares circunstancias de hecho que rodean a ésta última.

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.

Conforme lo analizado en los párrafos que anteceden, considero que en este caso la Resolución de la DGR N° C 127/19 que impone una sanción de Clausura por 3 (TRES) días por la infracción antes descripta, 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 infraccionales, elementos que no parece haber tenido en cuenta la D.G.R. al imponer la penalidad.

Por 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 reducir la sanción apelada al mínimo legal.

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 REDUCIR la sanción impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 127/19 y aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del C.T.P.

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente SORIA SANTIAGO HERNAN, CUIT N° 20-36839317-8.

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 **SORIA SANTIAGO HERNAN, CUIT N° 20-36839317-8**, contra la Resolución de la DGR N° C 127/19 de fecha 08/08/2019, y en consecuencia **REDUCIR AL MINIMO LEGAL** la pena impuesta, quedando graduada la sanción de CLAUSURA en DOS (2) días en su establecimiento comercial situado en calle Muñecas N° 722, 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, por los motivos expuestos.


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

A.L.D.

**HACER SABER**



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

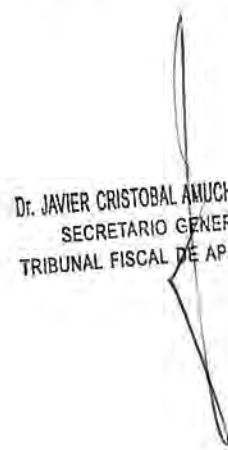


DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION