

SENTENCIA N° 190 /2020

Expte. N° 23/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 7 días del mes de AGOSTO de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"GODOY GRISELDA ELENA S/ RECURSO DE APELACIÓN"** – Expediente N° 23/926/2020 (Expte DGR N° 11.519/376/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 33/40 del Expediente N° 11.519/376/D/2019, la contribuyente GODOY GRISELDA ELENA, CUIT N° 27-17376767-1, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 195/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/11/2019. En ella se resuelve TENER a la sumariada por incomparecida y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de CUATRO (4) días en sus establecimientos comerciales situados en calle Mendoza N° 664 y calle 25 de Mayo N° 358, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P.

En su recurso, plantea la nulidad de la resolución de la Autoridad de Aplicación, por considerar que afecta su derecho de defensa, en el momento que la notificación del sumario en los términos del artículo N° 123 del Código Tributario, nunca fue firmada por nadie que la reciba, siendo el acto nulo de nulidad absoluta, por afectar los artículos N° 14, 16, 17, 75 inc. 22 de la Constitución Nacional.

En igual sentido, esgrime la nulidad de la sanción de clausura, por falta de razonabilidad en el quantum de la sanción, considerando que los 4 días impuestos, son excesivos.

Afirma que en fecha 19/04/2019 se inscribió en el Impuesto para la Salud Pública, regularizando la situación laboral de las personas constatadas en el Acta de comprobación, aclarando que la demora se debió a la burocracia del trámite en

J.G. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cuestión. Por ello, solicita se haga lugar el recurso interpuesto y se archiven las actuaciones.

II.- A fojas 01/03 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.

Sostiene que la infracción fue constatada por medio del acta de comprobación, en donde surge del relevamiento que la contribuyente poseía empleados sin registrar conforme los requisitos legales, configurándose el hecho punible del art. 79 del CTP

Desestima el pedido de nulidad, considerando que es un pedido por la nulidad misma, ya que no existe perjuicio al contribuyente. Asimismo afirma que la notificación de la audiencia de descargo fue firmada por una persona en el domicilio fiscal del contribuyente, conforme las normas legales vigentes, por lo que concluye que no se afectó su derecho de defensa. Solicita se confirme la sanción impuesta.

III.- A fs. 10 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 22/20, 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 y 03, rola Acta F 6007 - N° 00000492 y Acta F 6006 N° 0001-00114260, así como planilla de relevamiento de personal (fs 05), instrumentos de pruebas idóneos y conducente para constatar el hecho punible por la norma, dejando constancia en la Planilla de Relevamiento de Trabajadores de la existencia de 2 personas (Paz Paola DNI 23.517.509 y Ruiz Elizabeth del Valle DNI 33.328.693) efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento de la contribuyente, habiendo aportado datos sobre sus tareas, días y horarios laborales, remuneración mensual neta y fecha de ingreso.

Siendo notificado de la audiencia de descargo (fs 20/21) conforme lo dispuesto por el artículo N° 1 de la RG (DGR) 119/06, la contribuyente no se presentó a estar a derecho, según consta a fojas 22.

La Resolución N° C 195/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/11/2019 resuelve TENER a la sumariada por incomparecida y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de CUATRO (4) días en su establecimiento comercial sito en calle Mendoza N° 664 y calle 25 de Mayo N° 358, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 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 79 del Código Tributario Provincial y el artículo 1 de la RG (DGR) N° 119/06.

Dice textualmente el artículo 79 del CTP: *"...Serán sancionados con clausura de dos (2) días de los establecimientos y recintos comerciales, industriales, agropecuarios y de prestaciones de servicios, abarcando también las obras, inmuebles, locales y oficinas, los empleadores y quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.*

La clausura dispuesta en el párrafo anterior se aplicará por cada trabajador no registrado y declarado. La misma tendrá lugar no sólo donde se constatare al trabajador objeto del hecho u omisión, sino también en los que constituyan el domicilio legal y fiscal de los infractores y el correspondiente al lugar o asiento de las obras o prestaciones de servicios contratadas..."

Asimismo, el artículo N° 1 de la RG (DGR) N° 119/06 expresa: *"...Artículo 1°.- Los hechos u omisiones previstos en los artículos 78 y 79 del Código Tributario Provincial, que den lugar a las sanciones allí previstas, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios de la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los quince (15) días contados a partir de la notificación de la referida acta. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo..."*

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 correspondiente al tipo infraccional.

Cabe resaltar que la contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció que el alta en AFIP de las personas constatadas en el acta, fue después de la constatación, o sea que el cumplimiento de su obligación tributaria fue en forma posterior a la actividad fiscalizadora de la DGR.

En la planilla de relevamiento de personal (fs 05), se dejó asentado que PAZ PAOLA DNI 23.517.509 y RUIZ ELIZABETH DEL VALLE DNI 33.328.693, se encontraban ejerciendo tareas laborales en el establecimiento comercial, aportando datos a los inspectores como su fecha de ingreso, remuneración mensual neta y la actividad que desarrolla, quedando demostrado que el contribuyente posee empleados en relación de dependencia, no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

En cuanto a la forma y modo de detectar la infracción incurrida por el contribuyente, es por medio del Acta y la planilla de relevamiento, siendo ambas 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 conforme lo dispuesto por el artículo N° 70 del CTP.

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, por lo que hacen plena fe de lo manifestado por los inspectores, según lo normado en los artículos 289 y 290 del CCCN. Por lo enunciado, considero que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación es acertada y corresponde sancionar al contribuyente.

El art. N° 70 del C.T.P., dice :” ...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...”

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde el "leading case" que fue el fallo "Mickey SA", de fecha 5/11/1991", estableció que la sanción de clausura no se exhibe como exorbitante, en tanto no se afectan los derechos tutelados en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional, toda vez que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables no son susceptibles de impugnación constitucional. Consecuentemente, resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad.

El Máximo Tribunal, con suma claridad manifestó en esa oportunidad que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

La equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad." (Cfr. También Fallos:316:1190), por lo que deviene ajustado a derecho sancionar el hecho punible constatado por la DGR.

VI.- Con respecto al planteo de nulidad efectuado por el apelante, por considerar nula de nulidad absoluta la notificación a la audiencia de descargo, alegando que la comunicación no fue recibida por persona alguna, podemos expresar que de la lectura de la cedula N° 0001-00216671 (fs 21) se comprueba que la misma fue receptada por una persona la cual firmó de conformidad consignando su DNI N° 32.853.156, y la misma fue realizada en el domicilio fiscal del contribuyente, por lo que de la lectura de la misma se comprueba que cumplió con las formalidades exigidas por el artículo N° 116 inciso 2) del Código Tributario, no asistiéndole razón al pedido del apelante.

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

Al respecto, según ha establecido este Tribunal en numerosas oportunidades, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial. En el presente caso, la notificación a la audiencia de descargo fue efectuada conforme a derecho y debidamente notificada al interesado, quien no se presentó en la audiencia, por lo que nos encontramos ante un acto administrativo firme y consentido, que goza de presunción de legitimidad y al no invocar razones válidas para desvirtuar el mismo, corresponde desestimar el agravio analizado.

En igual sentido a lo expresado, nulidades del Acto Administrativo y evacuando la pretensión del contribuyente de la falta de razonabilidad de la sanción aplicada, expreso que los jueces administrativos, deben necesariamente precisar e individualizar la sanción contenida de manera general en la ley, analizando para ello las circunstancias del caso 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.

El fundamento en la desproporcionalidad existente entre la conducta del contribuyente y la sanción aplicada por la DGR, no existe en el presente caso, teniendo en cuenta que el artículo 79 dispone de una sanción de clausura de dos días por cada trabajador no registrado, y en la presente causa fueron dos personas las que configuraron el hecho punible por la norma.

Es por ello que existe una adecuada relación de proporcionalidad y razonabilidad entre la sanción impuesta, el bien jurídico tutelado y el actuar del administrador, en el momento que el juez administrativo aplicó la norma vigente.

VII.- En conclusión, y conforme lo normado por el artículo N° 79 del CTP: *"...Serán sancionados con clausura de dos (2) días de los establecimientos y recintos comerciales, industriales, agropecuarios y de prestaciones de servicios, abarcando también las obras, inmuebles, locales y oficinas, los empleadores y quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las*

formalidades exigidas por las leyes respectivas...”, voto por NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente GODOY GRISELDA ELENA, CUIT N° 27-17376767-1 y en consecuencia confirmar la Resolución N° C 195/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/11/2019.

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) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **GODOY GRISELDA ELENA, CUIT N° 27-17376767-1**, contra la Resolución de la DGR N° C 195/19 de fecha 04/11/2019, y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de **CLAUSURA** por el termino de CUATRO (4) días en sus establecimientos comerciales situados en calle Mendoza N° 664 y calle 25 de Mayo N° 358, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P., 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. JUAN CRISTOBAL...
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION