

SENTENCIA N° 13 /2024

Expte. N° 231/926/2023

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de FEBRERO de 2024 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y EL Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"BOLSI AGUSTIN S/ RECURSO DE APELACIÓN"** – Expediente N° 231/926/2023 (Expte DGR N° 9.753/376/D/2022).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 55/58 del Expediente N° 9.753/376/D/2022, el contribuyente BOLSI AGUSTIN, CUIT N° 20-24079257-6, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 35/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/04/2023. En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de CUATRO (04) días en sus establecimientos comerciales situados en calle Florida sur N° 37 – local 12 – galería La Florida y calle Bernardo Houssay N° 102, ambos de la Ciudad de Yerba Buena, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P.

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

En su recurso plantea que la DGR no tuvo en cuenta los fundamentos expuestos en su presentación, ya que el contribuyente procedió a dar de alta a los empleados relevados el día de la inspección, cumpliendo con la normativa vigente.

Manifiesta la nulidad por arbitrariedad de la resolución atacada y la ilegitimidad del acto administrativo, por falta de sustento material y carencia de explicación suficiente del basamento fáctico, ya que a pesar del acogimiento y cumplimiento al alta de los trabajadores constatados conforme lo dispuesto por el quinto párrafo del art 79 del C.T.P., la DGR no dejó sin efecto la sanción de clausura.

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

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

En conclusión, conforme la documentación adjuntada, considera que no corresponde la sanción atacada y solicita se deje sin efecto la resolución de la DGR que impone la clausura.

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 al momento de la inspección se relevaron 4 empleados, de los cuales 2 de ellos no se encontraban registrados con las formalidades establecidas por ley, procediendo el encartado a registrarlos correctamente, pero sin reconocimiento ni allanamiento al sumario instruido, sino desconociendo los hechos imputados, como también de la infracción cometida.

También expresa la Autoridad de Aplicación, que los beneficios establecidos por el art 79° del Código Tributario provincial alegado por el apelante, están supeditados a ciertos requisitos establecidos por la norma, los cuales no fueron cumplidos, por lo tanto no corresponde la eximición de la sanción conforme lo solicitado.

Que en cuanto a la supuesta nulidad de la resolución apelada, sostiene que la misma sólo podrán llegar a prosperar cuando los vicios afecten el derecho de defensa del encartado y sólo en la medida de que por su gravedad no sean susceptibles de convalidarse en instancias posteriores, situación que no aconteció en autos, pudiendo ejercer su derecho de defensa con la posterior resolución fundada.

En conclusión y teniendo en cuenta que la sanción se aplicó con sustento en los hechos verificados en autos y el encuadramiento legal de la conducta imputada resulta acertado, corresponde no hacer lugar, al recurso de apelación presentado por el contribuyente Bolsi Agustin.

III.- A fs. 14/16 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 246/23, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y en forma previa al dictado de la sentencia se dispone como medida para mejor proveer que en el plazo de 5 días, el contribuyente acredite al Tribunal, el incremento de la nómina de

empleados y el mantenimiento de los mismos por el plazo establecido en el quinto párrafo del art. 79 del C.T.P. con respecto a los trabajadores relevados en el Acta de constatación. Efectuada la medida, autos para sentencia.

A fojas 20/24 el contribuyente contesta la medida para mejor proveer, adjuntando en su presentación, telegrama de renuncia de la empleada por la cual la DGR aplicó la sanción de clausura en los términos del art. 79° del C.T.P., quedando las actuaciones en condiciones de ser resueltas.

**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 F 6006 0001-00132139, así como planilla de relevamiento de personal (fs 02/03), dejando constancia en la Planilla de la existencia de 04 personas efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento del presentante.

A fojas 28/33 la DGR cita al contribuyente a la audiencia de descargo conforme lo dispuesto por el artículo N° 1 de la RG (DGR) 119/06, dejando constancia que las siguientes personas: *Sanchez Valeria Alejandra, CUIT N° 27-32412455-7 y Pannuzio Ana Valeria, CUIT N° 27-40697650-7, relevadas conforme consta en el acta obrante a fojas 01/03, de fecha 07/09/2022, se verificó que las mismas no se encuentran registradas con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, hechos que configuran la infracción normada en el art. 79° del C.T.P.*

Acto seguido el contribuyente se presentó a estar a derecho, según consta a fojas 34/43 del expte N° 9753/376/D2022.

La Resolución N° C 35/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/04/2023 resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de CUATRO (04) días en sus establecimientos comerciales sito en calle Florida Sur N° 37 – local 12 – Galería La Florida y calle Bernardo Houssay N° 102, ambos de la Ciudad de Yerba Buena, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P. Ante la mencionada Resolución el contribuyente presenta el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, en los términos del art. 146 del Digesto Provincial.

V.- Analizadas las actuaciones que vienen a conocimiento, cabe expresar que 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..."*

VI.- Expuesto el marco normativo, del análisis del procedimiento efectuado por la DGR, las constancias de autos, los fundamentos expuestos en la Resolución apelada y los argumentos de las partes, surge que sus agravios se centran en la interpretación y cumplimiento de los requisitos exigidos por el quinto párrafo del

art. 79° del Código Tributario provincial, para que puede tornarse operática la condonación de pleno derecho, de la infracción imputada por la DGR.

El contribuyente afirma que procedió a dar de alta en los registros laborales a los trabajadores relevados en el acta, correspondiendo se deje sin efecto la sanción de clausura impuesta. En igual sentido, la Autoridad de Aplicación reconoce que los trabajadores fueron inscriptos conforme las leyes laborales, pero no cumplimentó con la totalidad de los requisitos legales que exige el quinto párrafo del art. 79, por lo tanto no corresponde el beneficio de la condonación de la infracción.

En primer término, corresponde determinar si en la especie puede tenerse por configurada respecto del apelante, la infracción normada en el artículo 79 del CTP, ocupar trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

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 02/03), se dejó asentado que *Sanchez Valeria Alejandra*, CUIT N° 27-32412455-7 y *Pannuzio Ana Valeria*, CUIT N° 27-40697650-7, 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 poseía 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 en 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

VII.- De lo expresado anteriormente, queda acreditada la infracción cometida por el contribuyente y la legalidad del procedimiento con la posterior sanción emitida por la Autoridad de Aplicación, correspondiendo emitir opinión con respecto al planteo de la nulidad de la Resolución de clausura que se apela en autos.

El contribuyente Bolsi Agustín, considera nula de nulidad absoluta por arbitraria, la Resolución N° C 35/23 al no tornar operativa la condonación descripta en el art. 79°, quinto párrafo del C.T.P., afirmando que cumplimentó la totalidad de los requisitos legales correspondientes.

Que dice textualmente el quinto párrafo del art. 79 del digesto provincial: *"...Si en la primera oportunidad de defensa se reconociera expresamente la materialidad de la infracción cometida, y se acreditara la regularización de la relación laboral con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, implicando la incorporación del trabajador al plantel del empleador un efectivo incremento en la cantidad de personal, las sanciones de clausura o multa quedarán en suspenso respecto de los trabajadores cuya situación se regularice. Las sanciones quedarán condonadas de pleno derecho si los infractores mantienen la relación laboral respectiva por un plazo no menor a dieciséis (16) meses, continuos y consecutivos, computados a partir del mes inclusive en el cual la Autoridad de Aplicación constatase al trabajador o personal del servicio doméstico objeto del hecho u omisión, y siempre que durante dicho plazo no se hubiera disminuido el número de integrantes del plantel de trabajadores del empleador, considerando al trabajador incorporado objeto de constatación..."*

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

CP.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En ese sentido, se recuerda que "la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1745 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), y 'cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma, (Fallos: 311:1042). [...] La inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión voluntaria no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 300:1080), en tanto cuando la ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis la de que esos términos o su exclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 299:167)" (CSJN, 06/3/2014, "Petrobras Energía S.A. [TF 21.509-A] c. Dirección General de Aduanas", La Ley 2014-C, 242).

La razonable hermenéutica en la temática de los agravios expresados por las partes, debe entenderse a la luz del principio del derecho tributario que postula que las normas que establecen exenciones y beneficios tributarios son taxativas y deben ser interpretadas en forma restrictiva (cfr. Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", T. I, pág. 256).

Como punto de partida para la cuestión planteada, es preciso identificar dos posiciones antagónicas sostenidas por los litigantes.

Por una parte, el contribuyente procedió a inscribir en forma retroactiva a la fecha del acta de constatación, a sus dos empleados no registrados, que fueron relevados por los funcionarios actuantes. La DGR, considera que el apelante, solo cumplimentó en forma parcial, los requisitos establecidos por la norma, para que la misma condone la sanción de clausura, conforme la letra del artículo en cuestión.



Cabe decir que para que proceda el beneficio de suspensión de clausura normado en el quinto párrafo del art. 79° del Código Tributario Provincial, deben acreditarse los siguientes requisitos: 1) Reconocimiento expreso por parte del contribuyente de la materialidad de la infracción imputada, 2) Regularización de la relación laboral forma retroactiva a la fecha en que se detectó la infracción, 3) Incremento en la nómina de los empleados a su cargo (acreditado en el relevamiento de trabajadores, y los posteriores), planilla de trabajadores (acreditado con los F.931 de AFIP, 4) No disminución de la nómina de los empleados a cargo) y 5) mantener las relaciones laborales regularizadas por un plazo mínimo de 16 meses.

Que a pesar de las oportunidades otorgadas por el Código Tributario, para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa en forma amplia, este Tribunal en fecha 19/10/2023, dictó una medida para mejor proveer (Sentencia N° 246/2023 obrante a fojas 15/16), en donde se solicitaba al contribuyente Bolsi Agustín, acredite al Tribunal, el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por el plazo establecido en el quinto párrafo del art. 79 del C.T.P. con respecto a los trabajadores relevados en el Acta de constatación. Acto seguido el apelante procedió a contestar la medida solicitada, pero en forma parcial, ya que en ningún momento de las oportunidades que tuvo a lo largo del procedimiento (*Audiencia de Descargo, Recurso de Apelación y Medida para mejor Proveer*) adjuntó el formulario 931 del mes anterior y mes posterior a la fecha del labrado del acta de constatación, para poder acreditar el requisito N° 3 del quinto párrafo del art. 79° del C.T.P., o sea, el incremento en la nómina de los empleados a su cargo, ni remitió a este Tribunal documentación probatoria alguna al respecto, en ninguna de las oportunidades que tuvo ocasión.

En el caso de marras, considero que debe desecharse el planteo de la supuesta nulidad alegada por el apelante, ya que en los procedimientos que se sustancian en sede administrativa, las nulidades sólo podrán llegar a prosperar cuando los vicios afecten el derecho del encartado y sólo en la medida de que por su gravedad no sean susceptibles de convalidarse en instancias posteriores, no viéndose afectado de modo alguno el derecho de defensa del contribuyente, ya que fue debidamente citado con tiempo suficiente a la audiencia de descargo,

pudo interponer su descargo por escrito, el cual sí fue tenido en cuenta en los considerandos de la Resolución de la DGR, habiendo aplicado la sanción con sustento en los hechos verificados en autos y el encuadramiento legal de la conducta imputada resulta acertado, así como la sanción de clausura impuesta en los términos del art. 79 del C.T.P.

Con tal premisa entiendo que el propio texto de la norma excluye la interpretación propiciada por el recurrente, ya que basta su literalidad para advertir que no dio cumplimiento a los requisitos que hacen operativa la condonación de la sanción de clausura impuesta.

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.

Que por lo tanto, los hechos imputados han sido verificados, según surge de las presentes actuaciones. Que la conducta del imputado se encuentra encuadrada en lo normado por el primer párrafo del artículo 79° Código Tributario Provincial el cual reza: *"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/o 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..."* "Que la sanción legal establecida corresponde a una facultad reglada de la Autoridad de Aplicación, en tanto, el mencionado artículo, establece una cantidad fija de clausura por cada empleado no registrado (2 días por la empleada Sánchez Valeria Alejandra, CUIT N° 27-32412455-7 y 2 días por la trabajadora Pannuzio Ana Valeria, CUIT N° 27-40697650-7), por lo que la sanción se aplicó en base a una sanción derivada de una facultad expresa y taxativamente reglada y al no considerarse operativa la

condonación de la sanción reglada en el quinto párrafo del art. 79 del C.T.P., conforme lo enunciado anteriormente, debe confirmarse el acto apelado.

En conclusión y conforme lo expuesto, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente **BOLSI AGUSTIN, CUIT N° 20-24079257-6** y en consecuencia **CONFIRMAR** la Resolución N° C 35/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/04/2023.

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 **BOLSI AGUSTIN, CUIT N° 20-24079257-6**, contra la Resolución de la DGR N° C 35/23 de fecha 26/04/2023, y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de **CLAUSURA** por el termino de **CUATRO (4)** días en sus establecimientos comerciales situados en calle Florida sur N° 37 – local 12 – galería La Florida y calle Bernardo Houssay N° 102, ambos de la Ciudad de Yerba Buena, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P., por los motivos expuestos.

**2.- REGÍSTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

A.L.D.

**HACER SABER**

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

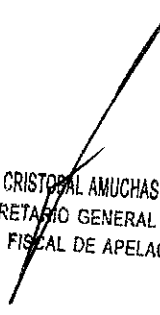
  
DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

  
CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION