

SENTENCIA N° 88 /2020

Expte. N° 647/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 16 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: **"MARENGO GALINDEZ RODRIGO LUIS S/ RECURSO DE APELACIÓN"** – Expediente N° 647/926/2019 (Expte DGR N° 11.571/376/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 51/57 del Expediente N° 11.571-376-D-2019, por medio de su apoderado Dr. Raúl Matías Mirande, el contribuyente MARENGO GALINDEZ RODRIGO LUIS, CUIT N° 20-27961753-4, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 161/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 01/10/2019. En ella se resuelve TENER a al contribuyente por incomparecido y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de SEIS (6) días en sus establecimientos comerciales sito en calle José Colombres N° 99 esquina San Martín y calle Lamadrid N° 1395, ambos en 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, afirma que el poder de policía en materia laboral es competencia exclusiva de la Secretaria de Trabajo de la Provincia, entendiendo que la DGR no es competente para aplicar este tipo de sanciones, resultando nulo el procedimiento efectuado.

Plantea la inconstitucionalidad por afectación al debido proceso adjetivo regulado en el artículo N° 18 de la Constitución Nacional, en el momento que el juez natural para entender como autoridad de aplicación en materia laboral, es la Secretaria de Trabajo de la Provincia y no la DGR, por lo que el artículo N° 79 del CTP es inconstitucional, solicitando que se haga lugar al recurso interpuesto.

DR. JORGE ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II.- A fojas 01/05 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 la facultad sancionatoria a la DGR fue otorgada por el art. N° 79 y N° 9 inciso 11) de la Ley N° 5121, la cual se complementa con la RG (AFIP) N° 2988/10 y el art. 43 de la Ley N° 4537, por lo que el acto fue dictado dentro de los límites legales.

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.

Desestima el pedido de nulidad, considerando que es un pedido por la nulidad misma, ya que no existe perjuicio al contribuyente.

Con respecto al pedido de inconstitucionalidad, contesta que el procedimiento es ajustado a derecho, respetando las garantías constitucionales, no existiendo arbitrariedad en el accionar de la Autoridad de Aplicación.

Por ello, concluye que la Resolución sancionatoria cumple con lo dispuesto por el art. 43 de la Ley N° 4537 y la finalidad perseguida por la Ley 5121, correspondiendo confirmar la sanción aplicada.

III.- A fs. 12 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 890/19, 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 y 03/04, rola Acta F 6006 - N° 0001-00115813 y planilla de relevamiento de personal, instrumentos de pruebas idóneos y conducentes para constatar el hecho punible por la norma, dejando constancia en la Planilla de Relevamiento de Trabajadores de la existencia de 3 personas efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento del 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 conforme lo dispuesto por el artículo N° 1 de la RG (DGR) 119/06, el contribuyente no se presentó a estar a derecho, según consta a fojas 32.

La Resolución N° C 161/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 01/10/2019 resuelve TENER al sumariado por incomparecido y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de SEIS (6) días en sus establecimientos comerciales, 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, el artículo 1 de la RG (DGR) N° 119/06 y la RG (AFIP) N° 2988/10 con respecto a las obligaciones de los empleadores con las normas laborales.

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 (...).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 el contribuyente en su Recurso de Apelación en ningún momento negó la imputación efectuada por la DGR, ya que solo se agravió de la falta de competencia del organismo para aplicar la sanción atacada.

En la planilla de relevamiento de personal (fs 03/04), se dejó asentado que 3 personas (Arrascaeta Sergio Agustín DNI 40.357.329, Sánchez Lourdes Rosario DNI 38.250.618 y Zelarayan Matías DNI 42.668.221) 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, entendiéndose 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, 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). Por lo enunciado, considero que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación es acertada y corresponde sancionar al contribuyente.

VI.- De los agravios traídos a conocimiento de este Tribunal a través del Recurso de Apelación presentado, el apelante no cuestiona específicamente la imputación efectuada en contra de su mandante, sino que se agravia puntualmente de la facultad de la D.G.R para imponer sanciones en materia laboral, apoyándose en normas y doctrina que luego transcribe.

En tal sentido, considero que si bien es cierto que en el artículo 2 de la Ley 5.650 se establece que compete a la Secretaría de Estado de Trabajo el pleno ejercicio del poder de policía en materia laboral; el Código Tributario de la provincia - Ley 5.121 - dispone también las facultades con las que cuenta la Autoridad de Aplicación para cumplir con las funciones que se le atribuyen.

De esta manera, el artículo 8 de la Ley N° 5.121 y modificatorias -Código Tributario Provincial- establece que, son órganos de la administración tributaria la Dirección General de Rentas u otros organismos conforme lo establezcan leyes especiales, a cuyo cargo estarán todas las funciones derivadas de la aplicación de los tributos. En este Código y demás leyes tributarias, los mismos serán designados simplemente 'autoridad de aplicación'. El artículo 9 del referido ordenamiento prevé: 'Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá -sin perjuicio de otras establecidas en este código o leyes especiales las siguientes facultades:(...) 2) Enviar inspecciones a los establecimientos y lugares donde se realicen actos o se ejerzan actividades sujetas a obligaciones tributarias o se encuentren los bienes que constituyan materia imponible con facultades para revisar los libros, anotaciones, documentos, objetos del contribuyente, responsables y/o terceros y control directo de operaciones (...) 11) En los casos de los tributos establecidos por otras leyes pero cuya aplicación se ponga a cargo de la Dirección General de Rentas serán transferidas todas las facultades legales pertinentes para el cumplimiento de tales funciones a cuyo fin podrá aplicar supletoriamente las normas de esta ley".

Estas facultades y exigencias tienen vinculación directa con la obligación de inscripción en los impuestos en que puedan desarrollarse tales actividades.

En el caso del art. 79 de la Ley N° 5.121 en el que se prevé la facultad de la autoridad de aplicación para sancionar a aquellos empleadores que ocuparen trabajadores en relación de dependencia sin estar registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, se proyecta de manera directa e inmediata en el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE PONESBA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

impuesto a la salud pública, siendo éste un tributo provincial, cuya fiscalización, determinación y percepción corresponde a la D.G.R.

A más de ello, el mismo artículo reconoce la competencia que en materia laboral es atribuida a la Secretaría de Estado de Trabajo y por eso, a los fines de evitar una doble imputación, contempla la posibilidad que respecto a la sanción de clausura, la Autoridad de Aplicación informe a la Secretaria de Estado de Trabajo de la Provincia de Tucumán para que proceda conforme a lo establecido en el artículo 5º del Capítulo 2 del Anexo II del Pacto Federal del Trabajo, ratificado por Ley Nacional N° 25212 y Ley Provincial N° 7335 y sus modificatorias, en virtud de lo previsto en el inciso c) de su artículo 4º.

Como corolario al tema debatido, la Excm. Corte Suprema de Justicia, Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, en la Sentencia N° 829 del 16/10/2013: "Martínez Viuda de Valladares, Silvia Susana" no sólo no desconoce la cuestionada facultad conferida a la Autoridad de Aplicación, sino que además la reconoce como tal al vedar la posibilidad de ser sancionado dos veces por un mismo hecho, so pena de conculcarse el principio del non bis in ídem.

Así expresa: *"no pueden convalidarse la sanciones impuestas por el organismo fiscal, ya que si bien la Resolución N° C544/08, del 16-7-2.008, del Director de Rentas, fue dictada con anterioridad a la Resolución absolutoria N° 214/19-SET (DR) del Director de Trabajo, de fecha 03-6-2.009, lo cierto es que a esta última fecha, aquella resolución de la DGR no se encontraba firme a raíz de la presentación del recurso de reconsideración deducido contra ella por la parte actora, que fue resuelto mediante Resolución N° R107/10 más de 10 meses después del acto administrativo citado de la autoridad del trabajo; esto es, el 27-04-2.010 (cfr. Expediente administrativo N° 0008345/0376/D/2.008 DGR, fs. 98/104); lo cual demuestra a las claras la improcedencia de viabilizar la doble persecución por hechos idénticos, por constituir una franca lesión al citado principio. Esta solución puede considerársela admitida implícitamente en la norma vigente (artículo sin número agregado por Ley N° 7.999 al entonces artículo 76 de la Ley N° 5.121), al consagrarse allí, como opción a la facultad de la DGR de sancionar, la de informar a la Secretaría de Trabajo para que proceda a aplicar los artículos 4 y 5 del Anexo II del Pacto Federal del Trabajo, tal como se reconoce incluso en el escrito recursivo a fs. 108 vta. Se desechó, de esta forma, la posibilidad de un doble procesamiento sancionatorio".*

En conclusión, siendo la Dirección General de Rentas autoridad competente para aplicar la sanción de clausura prevista en el art. 79 del C.T.P, la Resolución N° C 161/19 emitida en ejercicio de las facultades que le son atribuidas, resulta ajustada a derecho.

Con respecto al planteo de inconstitucionalidad, no debe perderse de vista que es una decisión extrema y excepcional que debe ser dispuesta por el órgano judicial con criterio restrictivo previo a haber realizado todos los esfuerzos hermenéuticos para dotar a la misma de una interpretación que privilegie su validez y la armonice con los principios consagrados por la Carta Magna.

Al respecto existe arraigada doctrina sobre el tema según la cual la declaración de inconstitucionalidad de una ley constituye la más delicada de las funciones que cabe encomendar a un tribunal de justicia, es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico, por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho constitucional invocado (cf Fallos:328:4542, 327:831 entre otros).

En el caso sub examine, entiendo que las normas supra legales invocadas en el procedimiento de marras, resguardan las garantías y derechos del contribuyente junto con la actuación del Estado que se desarrolló dentro del ámbito legal, por lo que no le asiste razón al apelante.

No obstante lo enunciado, el artículo N°161 del CTP dice: *“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”*. En conclusión, la norma no permite que este Tribunal falle conforme lo solicitado por el contribuyente.

Con respecto al planteo de nulidad expresado por el presentante, cabe aclarar según ha establecido este Tribunal en numerosas oportunidades, que 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.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En igual sentido, el artículo N° 167 del Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán, dice: *“INTERÉS. Para obtener la declaración de nulidad de un acto procesal es menester tener interés legítimo. No se declarará por ello nulo un acto irregular cuando su irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide. La parte que hubiera dado lugar a la nulidad no podrá pedir la invalidez del acto realizado. Tampoco se declarará nulo un acto, pese a su irregularidad, cuando ha llenado el fin para el cual estaba destinado”*.

En el presente caso, no se vislumbra afectación al derecho de defensa, como tampoco la garantía del debido proceso adjetivo, en el momento que el apelante ejerció las herramientas legales que le brinda el Código Tributario para ejercer su defensa, tornándose su planteo de nulidad por la nulidad misma, en el momento que no demuestra el perjuicio ocasionado.

Por lo expuesto, voto por NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MARENGO GALINDEZ RODRIGO LUIS, CUIT N° 20-27961753-4 y en consecuencia confirmar la Resolución N° C 161/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 01/10/2019.

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:

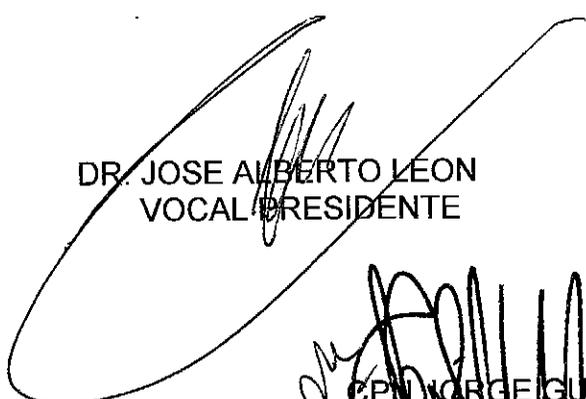
1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **MARENGO GALINDEZ RODRIGO LUIS, CUIT N° 20-27961753-4**, contra la Resolución de la DGR

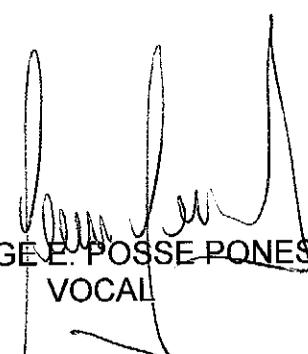
N° C 161/19 de fecha 01/10/2019, y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de **CLAUSURA** por el termino de SEIS (6) días en sus establecimientos comerciales, sito en calle José Colombres N° 99 esquina San Martín y calle Lamadrid N° 1395, ambos en San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir 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

  
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MI

  
DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION