



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 23 /2021

Expte. N° 719/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los5..... días del mes de.....FEBRERO.....de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado “**EDUARDO Y PAULA VIÑAS S.H.**” **SI RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 719/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 11428/376/D/2019 (D.G.R.)” y;

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 43/51 del expediente N° 11428/376/D/2019, el Dr. Jorge Alejandro Rubio de la Vega, apoderado de EDUARDO Y PAULA VIÑAS S.H., CUIT N°: 30-71440049-1 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C158/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 30/09/2019 (fs. 38/39) mediante la cual resuelve: **APLICAR** sanción de clausura por el término de 2 (dos) días de el/los establecimientos, recinto/s, obra/s, inmueble/s, local/es, oficina/s, lugar/es y/o asiento/s, no solo donde se constató al trabajador objeto del hecho u omisión, sino también los que constituyen el domicilio legal y fiscal del infractor y el correspondiente al lugar o asiento de las obras o prestaciones de servicios contratadas que a continuación se indica: 25 de Mayo N° 0 de la ciudad de San Pedro de Colalao, y San Lorenzo N° 434 de la ciudad de San Miguel de Tucumán, provincia de Tucumán.

El apelante plantea como medida de excepción previa la incompetencia de la D.G.R para fiscalizar obligaciones laborales ya que considera que no puede existir un “injusto laboral” verificado por la D.G.R sin que el trámite previo y obligado se

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sustancie a través de los órganos laborales competentes, en este caso, sostiene se trata de la Secretaria de Trabajo de la Provincia.

Además el planteo de incompetencia formulado tiende a garantizar la existencia de un acto administrativo válido por cuanto el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece que son requisitos esenciales del acto administrativo: que emane de autoridad competente.

Sostiene que el acta de comprobación resulta nula de nulidad absoluta e insanable por ausencia de sus requisitos esenciales de forma lo que se traduce en un verdadero perjuicio a su derecho de defensa. De la misma manera, la resolución dictada en fecha 30-09-2019 resulta también nula, por sustentarse en el acta de comprobación atacada.

En primer lugar, el acta de comprobación ha sido realizada en violación al procedimiento previsto en la Ley 11.683 para reglar el debido proceso previo a la interposición de una sanción de multa o clausura, procedimiento que resulta de plena aplicación en la medida que la D.G.R pretende adherirse a la normativa de AFIP a través de la RG 56/05. Así, el artículo 1 de la RG N° 119/2006 de la D.G.R establece los requisitos para estar en presencia de un acta de comprobación válida. A pesar de la claridad en que estos se enuncian, manifiesta que de la Resolución C 158/19 se desprende que es el Sr. ALVAREZ, EDUARDO ANTONIO quien se encontraba desarrollando tareas inherentes al giro comercial sin haber acreditado que se encuentra registrado y declarado con las formalidades exigidas por las leyes. Contrario a ello, de las constancias del acta labrada, la persona que habría estado realizando labores en la empresa y que supuestamente habría sido relevada por los agentes es el Sr. NUÑEZ, EDUARDO ANTONIO, tratándose en cada caso de personas distintas.

A más de ello, el acta no puede hacer prueba ni fe, cuando se trata de una manifestación unilateral de los funcionarios del Fisco, sin consignar testigos, ni darle intervención al contribuyente, lo que convierte la carga de la prueba en imposible de producir, tal como una diabólica probationem.

El acta labrada se trata de una acusación, pero de las constancias del sumario realizado, no existe una sola prueba en sentido estricto, con lo cual, carecería de fundamentos la aplicación de las sanciones impugnadas.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Incluso si quisiera suponer que se trata de un instrumento público, debería cumplir necesariamente con las formalidades establecidas en el art. 290 del CCyCN, Concluye solicitando se declare la revocación o anulación de la Resolución N° C158/19 por aplicación del art. 48 de la Ley de procedimiento administrativo que establece que el acto administrativo es nulo de nulidad absoluta e insanable cuando la voluntad de la Administración resultare viciada por error esencial, por dolo (en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes falsos o inexistentes) o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión.

Párrafo siguiente, se agravia de la falta de proporción de la sanción respecto al hecho investigado ya que se está penando conductas que al momento del dictado de la resolución ya habían sido purgadas y que por lo tanto no llegaron a lesionar al bien jurídico protegido.

A más de ello, sostiene que la Administración no contaba con los antecedentes necesarios para aplicar una clausura y que la carencia de antecedentes infraccionales del contribuyente lo tendría que haber llevado a la eximición de la misma, encontrándose comprometida la garantía constitucional que establece que los actos de la autoridad serán motivados y las penas proporcionales.

Contrario a lo sostenido por la resolución, la cual sostiene que en las infracciones tributarias es el encartado quien debe probar su inocencia, manifiesta que es la administración quien debe acompañar elementos que permitan acreditar la comisión del ilícito. Ello no solo es consecuencia del principio de inocencia, sino también es directa consecuencia del "in dubio pro reo" vigente en materia penal.

Finalmente solicita la abstención de hacer efectiva la sanción de clausura hasta tanto sean resueltos sus planteos y revisada judicialmente la pena impuesta.

Ofrece pruebas.

II. A fojas 54/57 del Expte. N° 11428/376/D/2019 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 la Administración ha sido facultada por el artículo 79 de la Ley N° 5.121 a sancionar a aquellos empleadores que no tuvieran registrados y declarados a sus empleados con las formalidades exigidas

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

por las leyes respectivas, resultando así competente para sancionar al contribuyente por el hecho endilgado. De esta manera, la resolución atacada cumple con el art. 43 de la Ley 4.537 la cual establece como requisito de todo acto administrativo, que emane de autoridad competente.

Respecto al planteo de nulidad porque no habría firma de la persona relevada ni del titular, ni se habría dado intervención en el relevamiento, se remite a fojas 1 del expediente manifestando que es el propio Eduardo Viñas quien recibe la inspección realizada en el local de calle Córdoba N° 792 y quien luego firma también las planillas de relevamiento de personal de fs. 3 y 4.

De la consulta a la base registral de altas y bajas de AFIP, surge que el Sr. Álvarez no se encuentra dado de alta como empleado de la firma en contradicción con el art. 79 del C.T.P y el art. 3 de la RG (AFIP) N° 2988/10 que dispone la oportunidad en que debe comunicarse el alta en el registro.

En este caso, el sumariado se limita a negar que el trabajador indicado en el acta de comprobación sea empleado suyo y asegura en su apelación, que el trabajador relevado era "Núñez, Eduardo Antonio" y no "Álvarez, Eduardo Antonio", lo cual resulta falso atento a que de la planilla de relevamiento como de la documentación agregada, surge que es el sr. Álvarez la persona efectivamente relevada.

Respecto al planteo de proporcionalidad expresa que el bien tutelado en este tipo de infracción es de gran importancia y excede a la protección de la renta fiscal conforme lo estableció la CSJN en numerosos fallos que cita.

En cuanto a que se estaría violando el principio de inocencia, en virtud de las actas labradas por oficiales públicos, las cuales constituyen un instrumento público conforme lo establece el artículo 9 del C.T.P, queda demostrado el hecho infraccional produciéndose así una inversión en la carga de la prueba.

Por último, respecto al planteo de que se habrían afectado derechos consagrados constitucionalmente, asegura que la D.G.R ha respetado acabadamente el derecho de defensa del imputado, tal como dan cuenta de ello las constancias de autos.

Concluye que no surgen elementos que hagan presumir que el hecho infraccional pueda ser objeto de desestimación, considerando que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



III. A fs. 11/12 del expediente N° 719/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se dispone la apertura de las pruebas ofrecidas por en etapa impugnatoria y reiteradas en la presente etapa recursiva.

A fojas 20, se informa que abierta la causa a prueba, la prueba documental: se tiene presente para definitiva; la prueba de inspección ocular: no fue aceptada conforme los argumentos de la Sentencia N° 44/20; y la prueba informativa: fue aceptada y producida.

Encontrándose concluido el periodo probatorio, pasan los autos a despacho para resolver conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación cabe resolver si la multa impuesta se ajusta a derecho.

De los agravios traídos a conocimiento de este Tribunal a través del Recurso de Apelación presentado, el apelante plantea como medida de excepción previa la incompetencia de la D.G.R para imponer sanciones en materia laboral.

En tal sentido, considero que si bien es cierto que el artículo 2 de la Ley 5.650 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 le son otorgadas. De esta manera, se atribuyen al Fisco entre otras facultades:

- 1) La facultad de exigir de los contribuyentes y responsables, la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven de los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imponible consignados en las declaraciones juradas y;
- 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]

Estas facultades y exigencias tienen vinculación directa con la obligación de inscripción en los impuestos que correspondan según la actividad de que se trate. 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 Impuesto para la Salud Pública, siendo éste un tributo provincial, cuya fiscalización, determinación y percepción se encuentra a cargo de 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 un doble procedimiento sancionatorio, contempla la posibilidad que respecto a la sanción de clausura, la Autoridad de Aplicación informe a la Secretaría de Estado de Trabajo de la Provincia de Tucumán para que proceda conforme a lo establecido en el artículo 5° 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 4°.

Como corolario al tema debatido, la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la 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 facultad concurrente entre ambas instituciones al vedar la posibilidad de ser sancionado dos veces por un mismo hecho, so pena de conculcarse el principio del non bis in ídem. En este sentido, expresa: *"no pueden convalidarse las sanciones impuestas por el organismo fiscal, ya que si bien la Resolución N° C 544/08, 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*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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". (El destacado me pertenece).

A partir de lo expuesto, entiendo que la Dirección General de Rentas se encuentra facultada para actuar como autoridad competente para aplicar la sanción de clausura prevista en el art. 79 del C.T.P, teniendo en cuenta que la misma le permite sancionar al contribuyente infractor o bien informar de los hechos a la Secretaria de Estado de Trabajo de la Provincia.

En consecuencia, considero que tanto el acta de comprobación F.6007 N°00000394 como la Resolución N° C 158/19 fueron emitidas en ejercicio de las facultades que le son atribuidas a la D.G.R como Autoridad de Aplicación, y por lo tanto resultan plenamente válidas y ajustadas a derecho.

Por otra parte, no corresponde hacer lugar a lo manifestado por el apelante respecto a que el acta de comprobación y la Resolución se refieren a dos personas distintas por cuanto de la simple lectura de las mismas surge que el trabajador relevado, objeto de la presente sanción es el Sr. Álvarez, Eduardo Antonio, DNI N° 12.918.626.

Respecto a que se estaría violando el principio de inocencia, y que es la Administración quien debe demostrar que el contribuyente ha cometido un ilícito, vale destacar en primer lugar que respecto al documento que atestigua lo observado por los funcionarios, éste reviste la calidad de instrumento público conforme el inc. b del art. 289 del Código Civil y Comercial de la Nación; gozan de entera fe y producen idénticos efectos en todo el territorio de la República, cualquiera sea la jurisdicción donde se hayan otorgado -art. 293 CCyCN-.

Por su parte, el Código Tributario de la provincia a través del inc. 2 del art. 9, otorga la facultad a la Autoridad de Aplicación de "Enviar inspecciones a los establecimientos y lugares donde se realicen actos o se ejerzan actividades

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO ...

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.

Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso 3. o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Dirección General de Rentas, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad”.

La plena fe a que ambos códigos hacen mención, se refiere en cuanto a que se ha realizado el acto, la fecha, el lugar y los hechos que el oficial público enuncia como cumplidos por él o ante él hasta que sea declarado falso en juicio civil o criminal –art. 296 CCyCN-. Es decir, el efecto de tal naturaleza no es otro que el de probar la existencia del acto administrativo, o sea el otorgamiento del instrumento, la fecha y el lugar en que fue dictado, que la firma es verdadera y ha sido puesta por la persona de que se trata, pero no prueba la sinceridad de su contenido dispositivo o enunciativo ni de los hechos a los cuales se refiere.

Por lo tanto, el particular puede desvirtuar las constancias de los expedientes administrativos, lo cual no fue realizado en el presente caso.

En cuanto a la desproporcionalidad existente en la sanción impuesta. Vale destacar que para la infracción cometida, el Código Tributario Provincial no deja a criterio de la Autoridad de Aplicación la graduación de la sanción sino que establece concretamente a través del art. 79: “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



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

GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

las obras o prestaciones de servicios contratada". En el caso de autos, el Fisco ha detectado solo a un trabajador no registrado durante la inspección del día 08/04/2019, siendo correcta la sanción de clausura de 2 (dos) días del local comercial por cuanto ésta se ajusta a lo normado.

En cuanto a la prueba ofrecida solicitando se libre oficio a ANSES a fin de informar si la persona mencionada en el acta de comprobación se encuentra registrada en relación de dependencia y/o si percibe algún tipo de asignación o beneficio, pese que a fs. 18 del expte. N° 719/926/2019, el Dr. Jorge Rubio de la Vega devuelve el oficio sin diligenciar, obra a fs. 19 contestación del mismo brindada por asesoría jurídica de Anses en la cual no consta registración alguna respecto al señor Álvarez, Eduardo Antonio, CUIL N° 20-12918626-8.

No existiendo pruebas que desvirtúen la infracción endilgada al contribuyente "Eduardo y Paula Viñas" y en virtud que del Relevamiento de personal realizado por la .D.G.R en el local comercial del contribuyente de calle Córdoba N°792, de esta ciudad capital, se constató la presencia de una persona, identificada como ALVAREZ, EDUARDO ANTONIO, DNI N°12.918.626 realizando tareas inherentes al giro comercial, sin haber acreditado que la misma se encuentra registrada y declarada laboralmente, la sanción de clausura aplicada al contribuyente, deviene ajustada a derecho en virtud de las consideraciones expuestas.

Finalmente, respecto a la solicitud de fs. 24 del Expte. N° 719/926/2019 de declarar abstracta la cuestión por encontrarse cerradas las puertas del negocio consecuencia de la situación de pandemia por COVID-19; lo informado no invalida la decisión de los presentes actuados por cuanto la efectivización de la sanción de clausura en lo atinente a los días y lugares a llevarse a cabo es un trámite de posterior determinación e información a cargo de la D.G.R.

En consecuencia corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por EDUARDO Y PAULA VIÑAS S.H. CUIT N° 30-71440049-1 en contra de la Resolución N° C 158/19 de fecha 30/09/2019; y CONFIRMAR la sanción de clausura por el término de 2 (dos) días de los establecimientos que a continuación se indican: 25 de Mayo N° 0 de la ciudad de San Pedro de Colalao y San Lorenzo N° 434 en la ciudad de San Miguel de Tucumán, por encontrarse su conducta incurso en las previsiones del art. 79 del C.T.P.

Así lo propongo.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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,

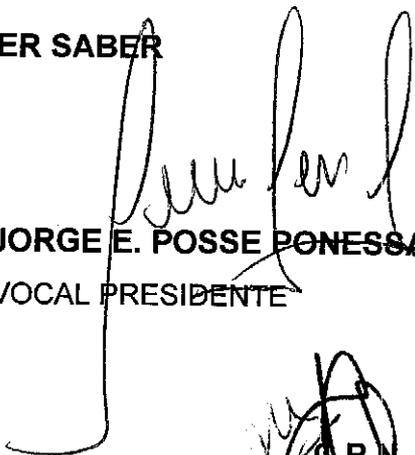
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

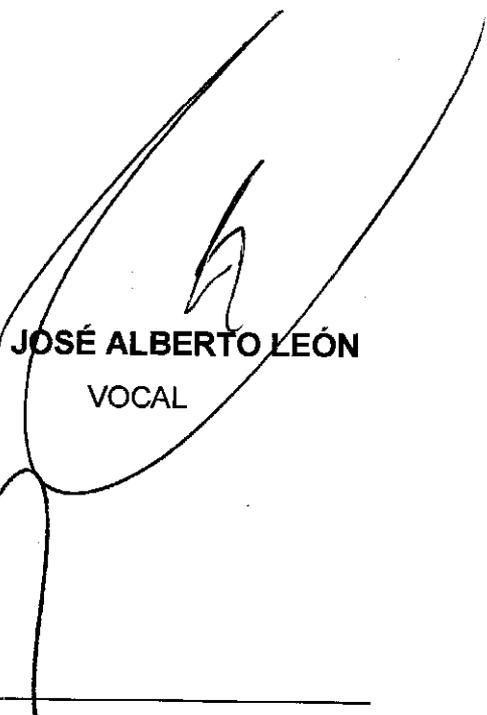
RESUELVE:

- 1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **EDUARDO Y PAULA VIÑAS S.H. CUIT N° 30-71440049-1** en contra de la **Resolución N° C 158/19** de fecha 30/09/2019.
- 2- **CONFIRMAR** la sanción de clausura por el término de 2 (dos) días de los establecimientos que a continuación se indican: 25 de Mayo N° 0 de la ciudad de San Pedro de Colalao y San Lorenzo N° 434 en la ciudad de San Miguel de Tucumán, por encontrarse su conducta incursa en las previsiones del art. 79 del C.T.P.
- 3- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

M.S.P


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION