

SENTENCIA N° 55 /2023

Expte. N° 51/926/2020

Expte. N° 52/926/2020

Expte. N° 53/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 12 días del mes de *JUNIO* de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**MARRO S.A.S S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expedientes Nro. 51/926/2020 (Expte. DGR N° 11.015/376/D/2019), N° 52/926/2020 (Expte. DGR Nro. 11.014/376/D/2019) y N° 53/926/2020 (Expte. D.G.R N° 11.016/376/D/2019) y;

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.- Que el contribuyente MARRO S.A.S CUIT N° 30-71608307-8, interpuso Recursos de Apelación contra las Resoluciones de la Autoridad de Aplicación (D.G.R) N° C 16/20, N° C 17/20, N° C 18/20 de fecha 06/02/2020. En ellas se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de 2 (DOS) días, 8 (OCHO) días y 4 (CUATRO) días respectivamente en los domicilios de Av. Aconquija N° 1645 y 971 de la ciudad de Yerba Buena, Tucumán y de calle Laprida N° 623, San Miguel de Tucumán, Tucumán.

En sus recursos, expresa que las resoluciones atacadas disponen aplicar las sanciones de clausura por no cumplir con las disposiciones del art. 79 C.T.P, puntualmente con lo establecido en su quinto párrafo.

Indica que los empleados fueron dados de alta conforme la reglamentación y en cumplimiento con lo dispuesto en el quinto párrafo del mencionado art. 79; que en ningún momento se dieron de baja los mismos y adjunta formularios 931 de los empleados.

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

Entiende que no corresponde aplicar una sanción tan grave como lo es la clausura de un establecimiento por el mero hecho de no comunicar a la D.G.R sobre el mantenimiento de la nómina. Sostiene que se está ante un rigorismo formal ya que la D.G.R exige que el mantenimiento de los empleados dados de alta debe ser comunicado a dicha administración, acción que no indica la ley, imponiéndole al contribuyente una carga adicional y asignándole una pena en caso de incumplimiento.

Expresa que se vulneran las garantías constitucionales contenidas en los arts. 17 y 18 de la C.N.

II.- A fs. 38/39 del Expte. N° 51/926/20; fs. 41/42 del Expte. N° 52/926/20 y fs. 39/40 del Expte. N° 53/926/20, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado de los recursos interpuestos, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene en sus contestaciones: que yerra el apelante al considerar que se encuentra cumpliendo con los requisitos exigidos por el art. 79 del CTP. Que si bien el apelante hizo reconocimiento expreso de la infracción en su primera oportunidad de defensa, solo acreditó el alta de los empleados, es decir la regularización de la relación laboral, y no así el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por los plazos establecidos.

Afirma que el debido proceso adjetivo está garantizado y que el contribuyente tuvo su primera oportunidad de ejercer su derecho de defensa en la audiencia de descargo, y la segunda oportunidad en esta etapa recursiva y que la revisión judicial es posible una vez agotada la vía administrativa.

Expresa que el apelante no cumplió con los requisitos del art. 79 quinto párrafo CTP y que por ende no puede suspenderse ni menos condonarse la aplicación de la sanción de clausura establecida en la resolución atacada.

III.- A fs. 47 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 350/2020, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia. Asimismo en el Pto. 3 de la resolución se ordena la acumulación de los expedientes N° 52/926/2020 y N°53/926/2020, al expediente N° 51/926/2020.

A fs. 62 este Tribunal dispone como Medida para Mejor Proveer se intime a Marro S.A.S para que acredite el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por los plazos establecidos, conforme el beneficio otorgado por el quinto párrafo del art. 79 del C.T.P con respecto a los empleados que se indica en la medida.

De fs. 56 a 116 el letrado apoderado del contribuyente adjunta documentación para acreditar el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por los plazos establecidos.

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 fs. 01 del Expte. Nro. 11015/376/D/2019 rola Acta F 6006 0001-00115456, así como planilla de relevamiento de personal (fs 02), dejando constancia en la Planilla de Relevamiento de Trabajadores de la existencia de 02 personas efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento del contribuyente.

Siendo notificado de la audiencia de descargo (fs.14/15) conforme lo dispuesto por el art. 1º de la RG (DGR) 119/06, la firma contribuyente se presentó a estar a derecho según consta a fs. 18/19. En dicho descargo el contribuyente reconoció la materialidad de la infracción y expresó acreditar la regularización de la misma según lo prevé el art. 79 del C.T.P.

La Resolución Nº C 18/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/02/2020 resuelve HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente respecto al Sr. Valdez Balbi Juan y NO HACER LUGAR respecto a González Cesar Ramón y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de DOS (2) días en su establecimiento comercial sito en Av. Aconquija 1645 y 971 y calle Laprida 623 S. M de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. 79 del C.T.P.

A fs. 01 del Expte. Nro. 11014/376/D/2019 rola Acta F 6006 0001-00114688, así como planilla de relevamiento de personal (fs 03/07), dejando constancia en la Planilla de Relevamiento de Trabajadores de la existencia de 14 personas efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento del contribuyente.

Siendo notificado de la audiencia de descargo (fs.27/28) conforme lo dispuesto por el art. 1º de la RG (DGR) 119/06, la firma contribuyente se presentó a estar a derecho, según consta a fs. 31/32. En dicho descargo el contribuyente reconoció la materialidad de la infracción y expresó acreditar la regularización de la misma según lo prevé el art. 79 del C.T.P. Expresó haber registrado debidamente a los trabajadores con las formalidades exigidas por Ley el 22/01/2019.

La Resolución Nº C 16/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/02/2020 resuelve HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente respecto a los

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POISSE PUNESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sres. Arreyes Francisco Oscar, Antesola Javier Guillermo, Ledezma Daniel Antonio, Paz Francisco Augusto, Guerrero Ramón Diego, Ambrosio Julio Cesar, Moreno Esteban Sebastián, Díaz Lorenzo Arturo, Huapaya vega Omar y NO HACER LUGAR respecto a Soria María Teresa, Medina Pedro Fabian, Romero Miguel Angel y Gallardo Melani Estefania y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de OCHO (8) días en su establecimiento comercial sito en Av. Aconquija 1645 y 971 y calle Laprida 623 S. M de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P.

A fojas 01 del Expte. Nro. 11016/376/D/2019 rola Acta F 6006 0001-00113980, así como planilla de relevamiento de personal (fs 04/06), dejando constancia en la Planilla de Relevamiento de Trabajadores de la existencia de 9 personas efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento del contribuyente.

Siendo notificado de la audiencia de descargo (fs.25/26) conforme lo dispuesto por el artículo N° 1 de la RG (DGR) 119/06, la firma contribuyente se presentó a estar a derecho, según consta a fojas 28/29. En dicho descargo el contribuyente reconoció la materialidad de la infracción y expresó acreditar la regularización de la misma según lo prevé el Art. 79 del C.T.P. Expresó haber registrado debidamente a los trabajadores con las formalidades exigidas por Ley el 22/01/2019.

La Resolución N° C 17/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/02/2020 resuelve HACER LUGAR a la defensa formulada por el contribuyente respecto a los Sres. Arreyes Francisco Oscar, Antesola Javier Guillermo, Ledezma Daniel Antonio, Paz Francisco Augusto, Guerrero Ramón Diego, Ambrosio Julio Cesar, Moreno Esteban Sebastián, Díaz Lorenzo Arturo, Huapaya Vega Omar y NO HACER LUGAR respecto a Cardozo Silvia Beatriz y Rodriguez Hilario Nicolás y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de CUATRO (4) días en su establecimiento comercial sito en Av. Aconquija 1645 y 971 y calle Laprida 623 S. M 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 art. 79° del Código Tributario Provincial y el art. 1° de la RG (D.G.R) N° 119/06.

Dice textualmente el art. 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 art. 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 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 demostrar el cabal cumplimiento con los requisitos exigidos para la obtención de los beneficios del art. 79° C.T.P.

El apelante expresa que los empleados fueron dados de alta conforme la reglamentación y en cumplimiento de lo dispuesto con el art. 79° C.T.P, y que en ningún momento se dieron de baja los mismos. Acredita lo dicho adjuntando los Formularios 931.

Considera que no puede adjudicarse incumplimiento y por ende aplicar sanción de clausura por no haber comunicado a la D.G.R sobre el mantenimiento de la nómina.

En contra posición a lo expuesto, la Autoridad de Aplicación insiste en su posición expresando que si bien el contribuyente hizo reconocimiento expreso de la infracción en su primera oportunidad de defensa, solo acreditó el alta de los empleados, la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSI DOMESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

regularización de la relación laboral, no así el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por el plazo establecido.

La cuestión a desentrañar es determinar si en la especie puede tenerse por cumplimentados por el contribuyente la totalidad de los recaudos exigidos por el art. 79° del C.T.P., para obtener el beneficio dispuesto por la norma.

Teniendo en cuenta que la firma apelante solo acreditó dos de las tres condiciones que se requiere para el otorgamiento del beneficio establecido por el quinto párrafo del art. 79° C.T.P., este Tribunal dispuso a fs. 52/53 del expediente de cabecera una Medida para Mejor Proveer a fin que el contribuyente acredite el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por los plazos establecidos.

A fs. 56 del expte. N° 51/926/20, el contribuyente formalizó presentación expresando que acredita el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por los plazos establecidos. Adjunta Declaraciones Juradas y comprobantes de pago de obligaciones fiscales.

Ahora bien, de un exhaustivo análisis y detenida compulsión de la documentación aportada por el contribuyente, se advierte el incumplimiento de la totalidad de los recaudos exigidos por el art. 79° quinto párrafo para conceder el beneficio que prevé la norma.

El art. 79° del C.T.P. en su quinto párrafo establece como requisitos para conceder el beneficio de la condonación de las sanciones que en la primera oportunidad de defensa se reconociera expresamente la materialidad de la infracción cometida, que se acredite 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.

Se advierte que el primero de los requisitos se encuentra cumplimentado en autos a través de las presentaciones efectuadas reconociendo la materialidad de la infracción, y la incorporación y regularización de la relación laboral de los trabajadores que surgían no registrados en la inspección. Ahora bien, respecto del resto de las exigencias, si bien se incorporó a los trabajadores al plantel del empleador, ello no implicó un efectivo incremento en la cantidad del personal, ya que se observa la baja en el número de registrados. O sea, que mientras se incorporaba a los trabajadores que se encontraban en situación irregular, se daba de baja a otros empleados. Veamos en la especie como

se dieron las incorporaciones, es decir si ello significó el incremento y mantenimiento del plantel.

Desde que se constató el incumplimiento de las normas en cuanto a la regularización de los empleados, puede observarse de la documentación aportada, que en Enero de 2019 tenía 12 empleados, en Febrero de 2019 47 empleados, Marzo de 2019 47 empleados y el resto de los meses 46 (04/2019), 48(05/2019, 49(06/2019), 47(07/2019), 47(08/2019), 46 (09/2019), 46(10/2019), 48 (11/2019), 47 (12/2019), 46 (01/2020), 48 (02/2020), 45 (03/2020), 45(04/2020), y así hasta Mayo de 2021 fecha a partir de la cual va decreciendo a 44, 42, 38, 39, 40, 42 a 41 trabajadores.

Si en el mes de Abril regularizó la situación incorporando a 5 trabajadores, no se observa un verdadero incremento en el plantel ya que durante 6 meses y aun después de ellos, no supero el número de 48 trabajadores. Por lo que la regularización de esos 5 trabajadores no representó un efectivo incremento en la totalidad del plantel.

De un exhaustivo análisis de la documentación aportada por el contribuyente se advierte que no logró acreditar con suficientes fundamentos y elementos probatorios, que su conducta encuadre en el supuesto del quinto párrafo del art. 79 del C.T.P., para que se le conceda el beneficio previsto en la norma.

En este sentido, considero que las probanzas aportadas carecen de la entidad necesaria para generar convicción acerca de que la firma accionada encuadra en el beneficio previsto en el quinto párrafo del art. 79 del C.T.P, no existiendo en autos pruebas suficientes para acreditar el efectivo cumplimiento alegado por el contribuyente.

En la especie, no puede tenerse por configurado respecto del contribuyente, la excepcional situación prevista en el párrafo quinto de la norma mencionada para el otorgamiento del beneficio que solicita se conceda.

Razón por la cual resta determinar si la sanción impuesta por la resolución recurrida resulta ajustada a derecho.

Al respecto, cabe establecer que el art. 79 en su primer y segundo párrafo establece "*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 solo 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."

De las constancias de autos se constata el incumplimiento sancionado por la D.G.R, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción conforme a la norma transcrita, ya 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.).

Ahora bien, la Autoridad de Aplicación impone la sanción de 14 días de clausura en total en todos el/los establecimiento/s, recinto/s, obra/s, inmueble/s, local/es, oficina/s, lugare/s 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 de servicios contratados (Av. Aconquija 1645 y 971, Yerba Buena y calle Laprida 623, San Miguel de Tuc. Provincia de Tucumán.

Sin embargo, el párrafo séptimo del art. 79° C.P.T. reza textualmente: " La sanción de clausura no podrá ser superior a diez (10) días en el caso de los trabajadores cuya situación no fue regularizada, ni de cinco (5) respecto de los trabajadores cuya regularización fuera fehacientemente acreditada en los términos del quinto párrafo".

De las constancias de autos se advierte que, el contribuyente acreditó la regularización de los empleados conforme lo prevé el quinto párrafo de la norma, si bien ello no implicó el incremento de la nómina por las cuestiones ut supra explicadas, si quedó comprobado que regularizó las situaciones de los trabajadores y tratándose del mismo contribuyente y siendo que la sanción de clausura es aplicable a sus tres locales, corresponde aplicar el mínimo de sanción previsto en el séptimo párrafo para los supuestos de regularización de los empleados. Quedando por tanto reducida la sanción a un total de 5 días de clausura.

Resulta excesiva y desproporcionada la sanción de 14 días de clausura impuesta para tres locales pertenecientes al mismo contribuyente, por ello y atento lo expuesto, considero ajustado a derecho reducir la sanción a 5 (cinco) días.

En conclusión y conforme lo expuesto, corresponde **NO HACER LUGAR** a los Recursos de Apelación interpuestos por **MARRO S.A.S**, CUIT N° 30-71608307-8 y en consecuencia confirmar las Resoluciones N° C16/20, N° C 17/20 y N° C 18/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/02/2020 en cuanto dispone imponer la sanción de clausura al contribuyente y **REDUCIR** el plazo de clausura quedando fijado el mismo en 5 (cinco) días en total.

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.

Así es el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** a los Recursos de Apelación interpuestos por **MARRO S.A.S**, CUIT N° 30-71608307-8 y en consecuencia confirmar las Resoluciones N° C16/20, N° C 17/20 y N° C 18/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/02/2020 en cuanto dispone imponer la sanción de clausura al contribuyente y **REDUCIR** el plazo de clausura quedando fijado el mismo en 5 (cinco) días en total, por los motivos expuestos.

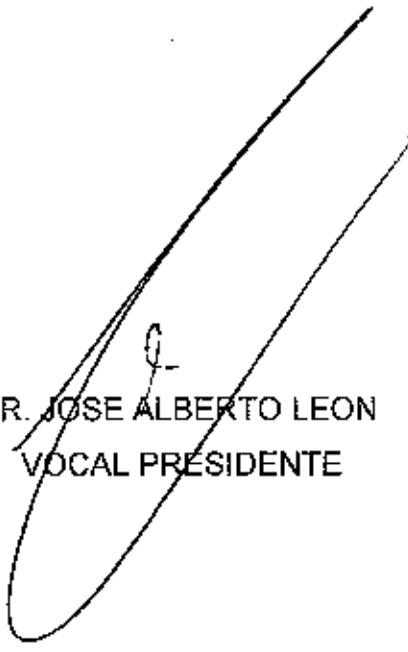
2).- **REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

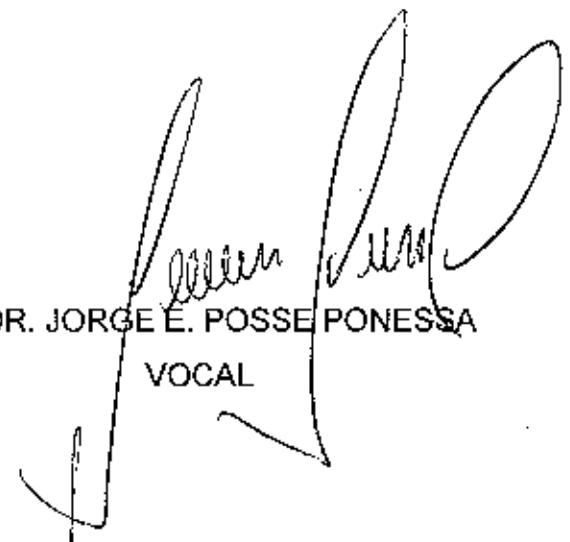
L.M.A

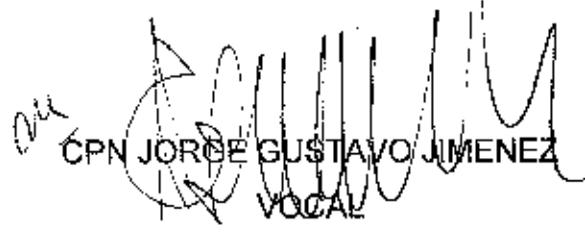
HACER SABER



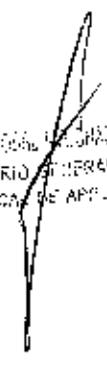
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION