

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los *29* días del mes de *ABRIL* del 2025, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**LABORATORIO FLORES S.R.L. s/Recurso de Apelación**", Expte. N° 208/926/2023 (Expte. DGR N° 10045/376/D/2022) 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.- Que a fs. 46/49 del Expte. Nro. 10045/376-D-2022 DGR, se presenta el apoderado del contribuyente **LABORATORIO FLORES S.R.L.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 31/23 de fecha 24/04/2023, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 44 del expediente DGR.

En ella se resuelve, 1) Tener al sumariado por incomparecido; 2) Dejar sin efecto el sumario instruido al contribuyente por los trabajadores Membribes María José DNI N° 31.451.859 y Sandoval Graciela Carolina DNI N° 40.532.679 y 3) Aplicar al contribuyente **LABORATORIO FLORES S.R.L., CUIT N° 30-71522465-4**, por los trabajadores Navarro Daniel Emiliano DNI N° 33.372.903 y Campero Sandra Alejandra DNI N° 21.649.802, la sanción de **CLAUSURA**, por el termino de **CUATRO (4)** días a/los establecimiento/s, 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: Acassuso N° 17, Yerba Buena, y Monteagudo N° 785, San Miguel de Tucumán, ambos de la Provincia de Tucumán.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En su exposición de agravios el apoderado plantea que las sanciones impuestas resultan absolutamente improcedentes, ilegítimas y por sobre todo desproporcionadas, presentando la resolución en crisis vicios insalvables que nulifican íntegramente su contenido y la tornan a su vez inaplicable y carente de efectos.

Señala que los empleados relevados se encontraban debidamente registrados, por lo que las actuaciones no debieron llegar a esta instancia. Menciona que en el artículo 2 de la resolución en crisis, se deja sin efecto el sumario instruido en contra de los empleados Membribes María José y Sandoval Graciela Carolina. En cuanto a los empleados Campero Sandra Alejandra y Navarro Daniel Emilio adjunta constancias de AFIP, de las cuales surge que los mismos tienen como fecha de inicio 12/10/2018 y 01/06/2022 respectivamente. Por lo que considera que la sanción es extrema.

Sostiene además que el elemento objeto del acto administrativo cuestionado, presenta vicios graves que lo torna nulo de nulidad absoluta. Señala que existe un exceso de punición dado que se impone la máxima sanción posible sin valuar la conducta de la actora. Tampoco se ha valorado la falta de reincidencia para la aplicación de la sanción. Dispone que la doctrina y la jurisprudencia desarrollaron el concepto de exceso de punición como causal de nulidad del acto, al constituir un agravio a los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.

Expresa que se debe tener en cuenta que la actividad que ejerce es un servicio relacionado a la salud humana, por lo cual debe funcionar para garantizar la atención a los pacientes y una clausura podría generar graves perjuicios al punto de poner en riesgo la salud de los mismos.

Sostiene que para que se aplique la sanción de clausura debe existir una multa firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, lo cual no ha ocurrido en autos, y entiende que la ley exige reincidencia.

Señala que el actuar de la Dirección General de Rentas resulta arbitrario, como así también el artículo 82 del Digesto Tributario y de igual manera el escalonamiento irracional de sus penas el cual se exhibe carente de razonabilidad y constitucionalidad. Cita en su apoyo el artículo 48 de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia.

Expresa el contribuyente que las sanciones impuestas, además de ser nulas, son absolutamente improcedentes e ilegítimas dadas las circunstancias fácticas y jurídicas que han rodeado la infracción en cuestión.

Dispone además que se dió cumplimiento con el objeto de obtener los beneficios previstos por el Código Tributario Provincial en el quinto párrafo del artículo 79. Señala que en cuanto al requisito de mantener el empleado por 16 meses, ello es algo que no depende totalmente de su voluntad.

Hace reserva del Caso Federal, por encontrarse en juego los artículos 17, 18, 19, 33 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional.

Finalmente solicita se deje sin efecto la clausura dispuesta.

II.- Que a fojas 01/03 del Expte. N° 208/926/2023, la Dirección General de Rentas, contesta traslado de los recursos conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

Expresa que en fecha 10/08/2022, a fs. 03, se relevan cuatro empleados, de los cuales Navarro Daniel Emiliano, DNI N° 33.372.903 y Campero Sandra Alejandra DNI N° 21.649.802, no se encontraban registrados al momento del relevamiento, conforme consta en la Consulta de Base Registral de Altas y Bajas de AFIP que consta a fs. 11/14 de autos, lo que derivó en el Acta de Comprobación de infracción F.6007/B 001 N° 00000207 (instrucción de sumario) que corre glosada a fs. 29.

Sostiene que no habiéndose presentado el contribuyente a ejercer su defensa, se le aplicó sanción de clausura, en virtud de lo dispuesto por el artículo 79 del Código Tributario Provincial, conforme consta a fs. 44, ya que la infracción se encontraba configurada, a pesar de haber sido dados de alta estos empleados con posterioridad a su relevamiento.

Señala la DGR 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 días de clausura por cada empleado no registrado, por lo que de ninguna manera puede decir el apelante que hubo un exceso de punición, cuando se aplicó una sanción derivada de una facultad expresa y taxativamente reglada.

En cuanto al perjuicio a terceros, en caso de ser aplicada la sanción de clausura, aclara que esto no ocurrirá conforme lo establece el artículo 81 del Código Tributario Provincial.

Plantea que deviene improcedente la nulidad opuesta debido a que no se afectó en modo alguno el derecho de defensa del contribuyente.

Dispone que en cuanto a la pretensión de acogerse a los beneficios previstos por el Código Tributario Provincial en el quinto párrafo del artículo 79, debe destacarse que en el presente caso no se cumplió con todos los requisitos legales para su procedencia.

En consecuencia, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por LABORATORIO FLORES S.R.L., en contra de la Resolución N° C 31/23, de fecha 24/04/2023, debiendo confirmarse la misma.

III.- A fs. 12 del Expte. N° 208/926/2023 obra Sentencia Interlocutoria N° 138/2023 del 05/07/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

En forma previa al dictado de la sentencia se dispone como medida para mejor proveer (art. 153 del CTP), se intime a LABORATORIO FLORES S.R.L., CUIT 30-71522465-4, a fin de que, en el plazo de cinco (5) días hábiles administrativos, acredite ante este Tribunal, el incremento de la nómina de empleados y el mantenimiento de los mismos por los plazos establecidos, conforme el beneficio establecido por el quinto párrafo del art. 79 del CTP, con respecto a los empleados DANIEL EMILIO NAVARRO, D.N.I. 33.372.903 y SANDRA ALEJANDRA CAMPERO, D.N.I. 21.649.802; efectuada la medida, pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la Resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de LABORATORIO FLORES S.R.L. en el artículo 79° del C.T.P. y considerar si la sanción impuesta es conforme a derecho.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5.121 en su artículo 79° 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 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 (...)”*.

En primer lugar, funcionarios de la D.G.R. efectúan en fecha 10/08/2022 un relevamiento del personal en el local del contribuyente, y dejan constancia de dicho relevamiento realizado.

Conforme Acta de Comprobación F.6007/B 001 N° 00000207, se deja constancia que María José Membribes, DNI N° 31.451.859, Graciela Carolina Sandoval, DNI N° 40.532.679, Daniel Emiliano Navarro, DNI N° 33.372.903 y Sandra Alejandra Campero, DNI N° 21.649.802 se encontraban, al momento del Relevamiento de Personal, desarrollando tareas inherentes al giro comercial, sin haber acreditado que se encuentren registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

De lo expuesto se concluye que la conducta del imputado resulta violatoria y constituye infracción punible. En este sentido, cabe destacar que dicha conducta se encuentra encuadrada en lo normado por el primer párrafo del artículo 79 del Código Tributario Provincial.

Por ello, atento a la entidad y gravedad de la infracción, resulta procedente y ajustada a derecho la sanción prevista en la normativa.

Es oportuno remarcar que la notificación del formulario F. 6007/B 001 N° 00000207, se efectuó en fecha 26/10/2022.

Dr. JORGE E. BOSSE POWESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Del análisis de las actuaciones surge que María José Membribes, DNI N° 31.451.859 y Graciela Carolina Sandoval, DNI N° 40.532.679 en ocasión de la fiscalización si se encontraban registradas, razón por la cual no se configura infracción al artículo 79 del Código Tributario Provincial respecto a las personas referidas.

Sin embargo los trabajadores Daniel Emiliano Navarro, DNI N° 33.372.903 y Sandra Alejandra Campero, DNI N° 21.649.802, fueron dados de alta, pero con fecha posterior a la inspección, razón por la cual resulta procedente la sanción de clausura.

Ahora bien, aun cuando el contribuyente posteriormente procedió a la correcta inscripción y registración de los empleados detectados, no cumple con los requisitos legales para la procedencia del beneficio establecido en el quinto párrafo del artículo 79 del Código Tributario Provincial.

En relación a ello, cabe destacar que el quinto párrafo del artículo 79 del C.T.P. dispone lo siguiente: *“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 constatare 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”.*

En otras palabras, para que proceda dicho beneficio, se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 1) Reconocimiento expreso de la materialidad de la infracción imputada;
- 2) Regularización de la relación laboral, al momento en que se detectó la infracción;

- 3) Incremento en la nómina de empleados a su cargo;
- 4) No disminución de la planilla de trabajadores y;
- 5) Mantenimiento de las relaciones laborales regularizadas por un plazo mínimo de 16 meses.

De las constancias de autos y de lo descripto con anterioridad, se observa que el contribuyente no cumple con las condiciones dispuestas.

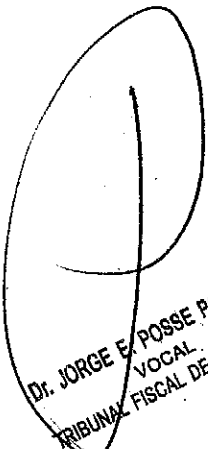
Se debe destacar que, en primer lugar, no hubo un reconocimiento expreso de la materialidad de la infracción imputada ya que tal como consta en los presentes actuados el contribuyente no compareció a la audiencia de descargo, no obstante encontrarse debidamente notificado, por lo cual se procedió a resolver el sumario con las constancias de autos.

Luego a fs. 21 del expediente de marras obra contestación del apoderado del contribuyente a la medida para mejor proveer dictada por el TFA. En tal sentido, solo adjunta Alta y Baja de los empleados Navarro y Campero y no adjuntó los formularios F.931 solicitados, por lo que no se puede constatar que ocurrió con la nómina de empleados durante los meses que se deben verificar para que se cumpla con el requisito que impone el artículo 79 del CTP.

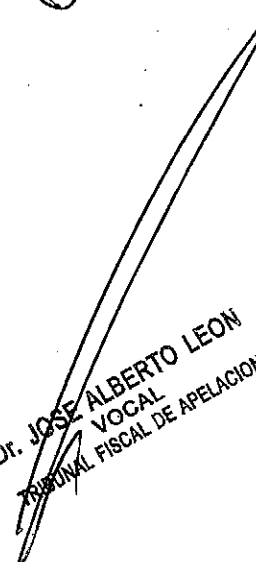
Teniendo en cuenta lo expuesto, surge acreditado que el contribuyente no mantuvo la relación laboral por un plazo mínimo de 16 meses respecto del empleado Navarro Daniel Emiliano ya que a fs. 22 de autos consta el telegrama de renuncia de dicho empleado en fecha 30/12/2022, además que no demostró que por este empleado aumentó la nómina dando de alta a otro en su lugar. Debido a ello no resulta procedente la pretensión del apelante, ni el beneficio otorgado por el artículo en cuestión.

Atento lo mencionado, el contribuyente no cumple con los requisitos necesarios para que la Resolución cuestionada sea dejada sin efecto y/o le sean aplicables los beneficios del art. 79 del Código Tributario Provincial.

En la misma línea, cabe considerar lo establecido por el artículo 70 del Código Tributario Provincial, el cual dispone que: *"Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

leyes especiales". Surge de la norma transcripta que es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

En consecuencia, considero que la Resolución N° C 31/23 fue emitida por la D.G.R en ejercicio de sus facultades como Autoridad de Aplicación y resulta ajustada a derecho.

En cuanto a la nulidad planteada por el apelante se debe señalar que en los procedimientos administrativos las nulidades sólo pueden llegar a prosperar cuando los vicios procedimentales 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.

En el caso de marras, no se afectó de ningún modo el derecho de defensa del contribuyente, sólo se hizo aplicación de los efectos que la normativa legal asigna a la falta de presentación en la audiencia de descargo, dictándose la resolución de clausura de conformidad con las actuaciones administrativas y el derecho aplicable, por lo que a todas luces deviene improcedente la nulidad opuesta.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que la nulidad nunca procede por la nulidad misma, es decir, si no causa un perjuicio grave al administrado, afectando la garantía constitucional de la defensa en juicio, y debe este esgrimir de cuáles defensas se vio impedido de recurrir.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LABORATORIO FLORES S.R.L., CUIT N° 30-71522465-4, en contra de la Resolución N° C 31/23, dictada con fecha 24/04/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de clausura impuesta por el término de CUATRO (4) días a/los establecimiento/s, recinto/s, obra/s, inmueble/s, local/es, oficina/s, lugar/es y/o asiento/s, no solo donde se constató al trabajador objeto de 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: Acassuso N° 17, Yerba Buena, y Monteagudo N° 785, San Miguel de Tucumán, ambos de la Provincia de Tucumán.

Así lo propongo.

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 adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LABORATORIO FLORES S.R.L., CUIT N° 30-71522465-4**, en contra de la Resolución N° C 31/23, dictada con fecha 24/04/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de clausura impuesta por el término de CUATRO (4) días a/los establecimiento/s, recinto/s, obra/s, inmueble/s, local/es, oficina/s, lugar/es y/o asiento/s, no solo donde se constató al trabajador objeto de 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: Acassuso N° 17, Yerba Buena, y Monteagudo N° 785, San Miguel de Tucumán, ambos de la Provincia de Tucumán, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

S.CH

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

Gal
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION