

SENTENCIA N° 148 /2025

Expte. N° 484/926/2023

En San Miguel de Tucumán, a los 27 días del mes de Agosto de 2025 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"CAILLOU FEDERICO S/ RECURSO DE APELACIÓN"** – Expediente N° 484/926/2023 (Expte DGR N° 11.322/376/D/2022).

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 01/03 del Expediente N° 484/926/2023, el contribuyente CAILLOU FEDERICO, CUIT N° 20-24340010-5, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 95/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/09/2023. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de DOS (02) días en sus establecimientos comerciales situados en calle Lobo de la Vega N° 225 y calle Salas y Valdez N° 733, de la ciudad de Yerba Buena, Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P.

En su recurso plantea el contribuyente que en la audiencia de descargo de fecha 06/02/2023 reconoció la materialidad de la infracción imputada por la DGR y solicitó acogerse a los beneficios del quinto párrafo del art. 79 del Código Tributario Provincial.

Asimismo y conforme el beneficio solicitado, procedió a dar de alta en sus registros laborales a la Sra. Patricia Elena Ortiz, CUIL 27-35814143-4, persona que fuera constatada efectuando tareas laborales en su domicilio comercial, sin estar debidamente registrada.

Que al haber regularizado su situación fiscal con respecto a la empleada relevada por la Autoridad de Aplicación, desde el período 11/2022, logró incrementar la cantidad de personal en su planilla salarial y se compromete en mantener la

relación laboral respectiva por un plazo no menor a dieciséis (16) meses, continuos y consecutivos, desde el mes en el cual la Autoridad de Aplicación constató a la Sra. Ortiz, solicitando los beneficios del quinto párrafo del art. 79 del C.T.P.

Expresa el apelante, que en fecha 30/04/2023, la Sra. Sandra del Valle Ortiz renunció por su propia voluntad, a su relación laboral y que luego de una búsqueda incesante, en el mes de septiembre logró conseguir su reemplazo para cubrir la vacante, logrando nuevamente un incremento en la cantidad de personas a su cargo.

Que en este sentido, solicita se haga operativo el beneficio de condonación del quinto párrafo del art. 79 del C.T.P., ya que si bien tuvo la voluntad de no reducir su plantilla laboral, por un hecho ajeno a su voluntad renunció la empleada objeto de la sanción apelada, pero rápidamente procedió a dar de alta a otro trabajador, para cumplir con los requisitos de la norma.

En conclusión, solicita al Tribunal Fiscal aplique un criterio razonable con respecto a la interpretación del Art. 79 del C.T.P. y deje sin efecto la sanción de clausura por ser la misma desproporcionada e irrazonable.

II.- A fojas 14/17 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 148º del Código Tributario Provincial.

Sostiene que la infracción fue constatada por el Acta de constatación y planilla de relevamiento de personal obrante en autos, configurando la infracción dispuesta por el art. 79 del C.T.P.

Afirma que los hechos imputados no fueron negados por la contribuyente y el mismo procedió a allanarse en la audiencia de descargo.

Que la norma legal vigente es clara y el hecho infraccional endilgado no puede ser objeto de desestimación pues queda evidenciado el incumplimiento de su obligación tributaria al apartarse claramente de los lineamientos establecidos por el art. 79 del C.T.P., cuyo objetivo primordial es la uniformidad en el trato y facilitar el contralor por parte del organismo fiscal.

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

Que en el presente caso, no se cumplió con los requisitos legales, señalados con los puntos 4) y 5), ya que no pudo mantener la cantidad de empleados en nómina para los meses 05 a 07/2023, como reconoce el recurrente.

Que los requisitos legales se encuentran taxativamente indicados y la Autoridad de Aplicación no puede apartarse de los mismos so pena de incumplir las normas fiscales vigentes y crear desigualdad entre los contribuyentes.

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

Que en relación a lo manifestado por el presentante, en cuanto a que la sanción que se le pretende aplicar sería severa, solicitando la aplicación del mínimo posible, expresa la DGR que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en numerosos fallos como "GARCIA PINTO, JOSÉ P/MICKEY S.A. S/INF. ART 44 LEY 11683 de fecha 5 de Noviembre de 1991 y A.F.I.P. C/POVOLO, LUIS DINO de fecha 11 de Octubre de 2001" estableciendo que "...el bien jurídico de cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal, por lo tanto la sanción de clausura no es desproporcionada.

En efecto se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, el logro de la equidad tributaria y, por ende, el correcto

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y apercibimiento con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas, por lo que solicita no se haga lugar al recurso de apelación, confirmando la sanción de clausura impuesta.

III.- A fs. 23 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 1/24, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- En fecha 07 de Noviembre de 2024, y conforme sus facultades, este Tribunal dictó una medida para mejor proveer, con el fin de búsqueda de la verdad objetiva. La misma es contestada por el apelante a fojas 33/75, quedando las actuaciones en condiciones de ser resueltas.

V.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación, con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada y del contenido de la medida para mejor proveer dictada en autos, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

A fojas 01 rola Acta F 6006 N° 0001-00133778, así como planilla de relevamiento de personal (fs 02), los funcionarios actuantes de la DGR dejan constancia de la existencia de 01 persona efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento del presentante, identificada como Ortiz Patricia, expresando la actividad que desarrolla, remuneración mensual neta, fecha de ingreso, etc, sin encontrarse registrada legalmente como empleada dependiente.

A fojas 11/12 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 la siguiente persona: *Ortiz Patricia Elena, CUIL N° 27-35814143-4, relevada conforme consta en planilla de relevamiento de trabajadores de fecha 01/11/2022, se verificó que la misma no se encuentra registrada 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 19 del expte. N° 11322/376/D2022, allanándose a la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación, reconociendo la materialidad de la infracción del art. 79

del C.T.P., procediendo a dar de alta en los registros fiscales a la trabajadora objeto del presente proceso infraccional, solicitando se deje en suspenso la sanción de clausura correspondiente.

La Resolución N° C 95/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/09/2023 resuelve: NO HACER LUGAR al descargo del contribuyente y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de DOS (02) días en sus establecimientos comerciales situados en calle Lobo de la Vega N° 225 y calle Salas y Valdez N° 733, 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.

VI.- 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...”.

VII.- En primer término, corresponde dejar aclarado que la infracción imputada por la DGR, fue reconocida expresamente por el apelante, por lo que no se encuentra controvertido en autos la comisión del hecho punible contemplado por la norma sancionatoria, por ello y 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 operativa la condonación de pleno derecho, de la infracción imputada por la DGR.

El contribuyente afirma que procedió a dar de alta en sus registros laborales a la trabajadora relevada en el acta, correspondiendo se deje sin efecto la sanción de clausura impuesta, exponiendo que en fecha 30/04/2023, la Sra. Sandra del Valle Ortiz renunció por su propia voluntad, a su relación laboral y que luego de una búsqueda incesante, en el mes de septiembre logró conseguir su reemplazo para cubrir la vacante, logrando nuevamente un incremento en la cantidad de personas a su cargo.

En igual sentido, la Autoridad de Aplicación reconoce que la trabajadora fue inscripta conforme las leyes laborales, pero considera como no cumplimentados la totalidad de los requisitos legales que exige el quinto párrafo del art. 79, ya que desde el momento de su renuncia y hasta la incorporación de un nuevo trabajador, por el término de tres meses su planta laboral se vio reducida, por lo tanto no corresponde el beneficio de la condonación de la infracción.

Que tanto las afirmaciones efectuadas por el apelante, así como la contestación del agravio por parte de la DGR, con respecto a los requisitos del art. 79 del C.T.P. relacionados a la condonación de la sanción de clausura, fueron verificados por medio de las medidas para mejor proveer dictadas por este tribunal en fecha 07/11/2024 (Sentencia N° 143/24) y en fecha 29/07/2025 (Sentencia N° 117/25).

Analizados los argumentos de las partes, se puede afirmar que en fecha 01/11/2022 la DGR relevó a Sandra Patricia del Valle Ortiz, DNI N° 35.814.143, quien se encontraba desarrollando tareas inherentes al giro comercial. Todo ello consta en planilla de fs. 02 de las actuaciones iniciadas por la Autoridad de Aplicación.

Que del cruce de datos informáticos efectuados por la DGR, con el Organismo Nacional, se confirma que la trabajadora mencionada, no se encontraba registrada al momento del relevamiento, conforme consta en la consulta de Base Registral de Altas y Bajas de AFIP (fojas 07/10), lo que derivó en el acta de comprobación de infracción F. 6007/B 001 N° 0000222 que corre glosada a fs. 11, citando al contribuyente a una audiencia de descargo para el día 06/02/2023, presentando descargo el mismo día por mesa de entrada virtual y por correo electrónico, informando el presentante que procedió a dar de alta en los registros fiscales, a la Sra. Ortiz, expresando su voluntad de acogerse a los beneficios del art. 79 del CTP, adjuntando alta en AFIP y formulario F.931.

Atento que la documentación presentada por el apelante en la audiencia de descargo, no estaba completa para que se torne operativo el beneficio del art. 79 del C.T.P., la Autoridad de Aplicación procedió a solicitar la información faltante por medio de correo electrónico con el contribuyente, el cual adjunta en su totalidad la información faltante.

Afirma la DGR en su Resolución sancionatoria, para que proceda el beneficio de suspensión de clausura normado por el Art. 79° quinto párrafo del Código Tributario Provincial, se establecen los siguientes requisitos: 1) Reconocimiento expreso 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 relevamiento de trabajadores, y los posteriores), planilla de trabajadores (acreditado con los F.931 de AFIP y 4) No disminución de la nómina) y 5) mantener las relaciones laborales regularizadas por un plazo mínimo de 16 meses.

Que el apelante acompañó en sus presentaciones la documentación respectiva, pero la DGR considera que no cumplió con los requisitos normados por el art. 79 del CTP, específicamente con la no disminución de la nómina de trabajadores, ya que en el mes 05/2023 disminuyó de 2 a 1 empleado, no correspondiendo se torne operativo el beneficio legal.

Que esta disminución fue argumentada por el apelante en su recurso, habiendo expresado que en fecha 30/04/2023, la Sra. Sandra del Valle Ortiz renunció por su propia voluntad, a su relación laboral y que luego en el mes de septiembre logró conseguir su reemplazo para cubrir la vacante, logrando nuevamente un incremento en la cantidad de personas a su cargo, solicitando se tenga en cuenta su situación personal y se aplique un criterio razonable con respecto al beneficio de condonación de la sanción. Cabe resaltar que la situación alegada por el apelante, fue demostrada por medio de las Medidas para mejor proveer (Sentencia N° 143/24 y Sentencia N° 117/25), dictadas por este tribunal.

Que habiendo efectuado un análisis integral, tanto del procedimiento como de los acontecimientos particulares del caso puntual, y en aras de emitir un pronunciamiento razonable y acorde a derecho, corresponde analizar el espíritu de la norma tributaria sancionadora, o sea la intención o finalidad que el legislador persigue al establecer sanciones en el ámbito tributario y este espíritu suele estar orientado a garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, así como a disuadir y penalizar las conductas que contravengan las normas tributarias.

En igual sentido, la conducta del contribuyente es un elemento clave en la aplicación de las normas tributarias sancionadoras y de la operatividad de la condonación reglada en el quinto párrafo del art. 79 del Código Tributario de Tucumán, ya que Caillou Federico cumplió con todos los requisitos establecidos por la norma, con la excepción de los 4 meses de no incremento de su personal,

debido a la renuncia de la Sra. Ortiz, la que fue reemplazada en el corto plazo por otro empleado, volviendo a subir su nómina salarial de empleados dependientes.

Entiendo que la conducta desplegada por el contribuyente, una vez iniciadas las actuaciones, fue coincidente con la finalidad de la Ley en lo que respecta al beneficio de condonación de la sanción de clausura, ya que reencauzo su accionar y procedió a dar cumplimiento a los requisitos de 1) Reconocimiento expreso 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 relevamiento de trabajadores, y los posteriores), planilla de trabajadores (acreditado con los F.931 de AFIP y 4) No disminución de la nómina) y 5) mantener las relaciones laborales regularizadas por un plazo mínimo de 16 meses.

Que el plazo de 4 meses de reducción de la plantilla de trabajadores del contribuyente, entiendo que fue una situación ajena a su voluntad y por lo tanto no imputable a su responsabilidad, como tampoco es una causal predominante para no tornar operativo el beneficio, ya que su conducta ante esta situación, fue volver a incrementar su nómina de trabajadores, procediendo a contratar otro empleado dependiente.

Que la norma en cuestión, no contempla expresamente la situación acontecida en autos, por lo que debe recurrirse al método de interpretación correspondiente, para así llegar a una conclusión razonable y acorde a derecho.

La interpretación restrictiva de las normas tributarias sancionadoras, es un principio fundamental en el derecho tributario que busca limitar la aplicación de las sanciones fiscales a los casos expresamente previstos por la ley, evitando su extensión por analogía o interpretación extensiva.

Este principio se basa en la idea de que las normas sancionadoras, al implicar una restricción de derechos o la imposición de cargas adicionales al contribuyente, deben ser aplicadas de manera estricta y conforme a lo que literalmente establece la ley.

En igual sentido el principio in dubio pro contribuyente, es una máxima en el derecho tributario que establece que, en caso de duda o ambigüedad en la

interpretación de una norma tributaria, debe prevalecer la interpretación más favorable al contribuyente.

Este principio se aplica especialmente en situaciones donde existen beneficios legales derivados de una ley, como exenciones, deducciones, incentivos fiscales o cualquier otro tipo de tratamiento favorable.

En el presente caso y de la redacción de la norma entiendo que pueden surgir dudas sobre el Cumplimiento de Requisitos en su totalidad por parte del contribuyente para así tornarse operativo el beneficio de condonación de sanción dispuesto por el art. 79 del C.T.P., pero en aras del mencionado principio, si existe incertidumbre sobre si el contribuyente cumple con los requisitos para acceder al beneficio, debe resolverse a su favor, ya que cuando la ley utiliza términos vagos o conceptos jurídicos indeterminados o directamente no se contempla la situación específica, debe primar la interpretación que favorezca al contribuyente.

De lo expuesto en los fundamentos precedentes, se desprende que el presente caso se enmarca en una situación de un vacío legal de la situación específica no contemplado por la normativa analizada, por lo que la interpretación de la ley aplicable admite más de una lectura posible.

Ante esta circunstancia, y en consonancia con los principios rectores del derecho tributario, este Tribunal considera que debe aplicarse el principio "in dubio pro contribuyente", el cual establece que, en caso de duda o vacío legal, debe prevalecer la interpretación más favorable al contribuyente. Este principio no solo se erige como una garantía de seguridad jurídica, sino que también refuerza el equilibrio entre la potestad tributaria del Estado y los derechos de los contribuyentes, evitando que la aplicación de normas ambiguas genere cargas indebidas o injustificadas.

En el caso concreto, y del resultado de las Medidas para Mejor Proveer dictadas por este tribunal (Sentencia N° 143/24 y Sentencia N° 117/25), contestadas en tiempo y forma, se ha demostrado que el contribuyente actuó dentro del marco de la buena fe y cumplió con los requisitos sustanciales establecidos por la normativa vigente para acceder al beneficio de la condonación de la sanción dispuesta por el quinto párrafo del art. 79 del C.T.P., los cuales son: 1) Reconocimiento expreso

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 relevamiento de trabajadores, y los posteriores), planilla de trabajadores (acreditado con los F.931 de AFIP y 4) No disminución de la nómina) y 5) mantener las relaciones laborales regularizadas por un plazo mínimo de 16 meses.

En conclusión y conforme lo expuesto, corresponde **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente **CAILLOU FEDERICO, CUIT N° 20-24340010-5** y en consecuencia **CONDONAR** la sanción de Clausura impuesta por la Resolución N° C 95/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/09/2023, conforme lo normado en el párrafo quinto del artículo N° 79 del C.T.P.

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.- **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **CAILLOU FEDERICO, CUIT N° 20-24340010-5** y en consecuencia **CONDONAR** la sanción de Clausura impuesta por la Resolución N° C 95/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/09/2023, conforme lo normado en el párrafo quinto del artículo N° 79 del C.T.P., por los motivos expuestos.

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

A.L.D.

HACER SABER


§ DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL


CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ

VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION