

SENTENCIA N° 233 /19

Expte. N° 324/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los22..... días del mes de..... Marzo..... de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**GAP S.R.L.**" S/ **RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 324/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 55573/376/D/2017 (D.G.R.) y 16137/376/T/2018;

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

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que a fojas 58/66 del expediente N° 55573/376/D/2017, el contribuyente IGNACIO FOSSATI, en su carácter de socio gerente de la firma GAP S.R.L. EN FORMACIÓN, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 65/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 10.04.2018 (fs. 45), mediante la cual resuelve: **APLICAR** una sanción de clausura por el término de 10 (diez) 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: Corrientes N° 155, Junín N° 115 – 1° piso, y Maipú N° 789, de la ciudad de San Miguel de Tucumán, y en Av. Perón esquina Salta N°0 – Depto. 14, de la ciudad de Yerba Buena, todos en la provincia de Tucumán y; **APLICAR** una sanción pecuniaria de multa por \$100.000

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

(pesos cien mil) por encontrarse su conducta incurso en el art. 79 del Código Tributario Provincial.

El contribuyente manifiesta que se equivoca la D.G.R. al sostener que los Sres. Galarza Hector, Iácono Cristian y las Sras. Picón Figueroa Agustina, Sánchez Daniela y Jiménez María Carla se encontraban desarrollando tareas inherentes al giro comercial sin haber acreditado que se encuentren registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

La verdad de los hechos es que de las cinco personas supuestamente relevadas, sólo Jiménez María Carla y Sánchez Daniela se encontraban trabajando en el lugar siendo ese su primer día del período de prueba conforme consta en la constancia de simplificación registral. Las restantes 3 personas que se mencionan en el acta, resultan totalmente desconocidas.

Se agravia que la sentencia se contradice cuando sostiene que en las infracciones tributarias se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo obligación del encartado probar su inocencia, mientras que luego sostiene que las pruebas aportadas por el imputado no son suficientes para desvirtuar las presunciones existentes.

Oportunamente se acreditó ante la D.G.R. a través de la consulta de la Base Registral de Altas y Bajas de la AFIP que las mencionadas empleadas se encontraban en su primer día de trabajo y fueron posteriormente registradas.

Además el acta de deuda se consigna a horas 9:05, lo cual evidencia la falsedad de la misma ya que en el local comercial nunca se abre por la mañana, sino que el horario de trabajo es de hs. 19:00 a 02:00 AM. Comenzando la atención al público a hs. 20:00.

Habiendo acreditado esto, devienen en infundadas las actas de comprobación, ya que desde el momento en que exhibió la constancia de las únicas dos empleadas que se encontraban en esa fecha, el resto de las actuaciones se sustentan sólo en la voluntad de la Administración, en clara violación a las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Por otro lado, sostiene que la D.G.R. en su afán recaudatorio pretende imponer multa desproporcionada tornando nula la Resolución que la impone y por lo tanto pasible de revocación. Cita jurisprudencia al respecto.

Independientemente de lo demostrado anteriormente, solicita se declare la nulidad de las actuaciones por inconstitucionalidad atento a que la D.G.R. no tiene poder de policía laboral para aplicar este tipo de sanciones, y a que no contempla ni acredita la verdad de los hechos.

Atento a la inminencia de la clausura, solicita se dicte una medida cautelar contra la clausura administrativa.

Manifiesta que la naturaleza jurídica de la clausura se refiere a una sanción penal, en las cuales es necesaria una revisión judicial posterior y previa a su imposición. Que cuando una garantía se ve vulnerada por una ley, el único camino para alcanzar la justicia es la declaración de inconstitucionalidad de la misma. En este sentido, sostiene que sin lugar a dudas es inconstitucional dejar librado al arbitrio de la Administración la aplicación de sanciones de tipo penal sin el debido control judicial que garantice la aplicación de los derechos y garantías consagrados en nuestra C.N.

La sanción parece además injustificada puesto que es aplicada por incumplimiento de requisitos meramente formales, sin incidencia en el derecho del Fisco a la correcta percepción de los impuestos.

Por lo expuesto, y de acuerdo a lo previsto en el art. 18, 20, 21 inc. 2 del C.P.A solicita se le conceda el presente recurso en efecto suspensivo hasta tanto se dirima la nulidad objeto del presente recurso de apelación.

Transcribe jurisprudencia al respecto.

II. A fojas 87/90 del Expte. N° 16137/376/T/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde, como cuestión previa, aborda el planteo de nulidad del apelante y manifiesta que al tiempo de ejercer su defensa, no opuso objeción alguna al acta labrada en su contra, como tampoco al procedimiento tramitado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PUNESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por el contrario, consintió ambos, buscando recién en la etapa recursiva atacar de nulidad la resolución. Así, la postura voluntariamente asumida por el sumariado antes del dictado de la Resolución legitima las actuaciones en su contra y aportan certeza a la justicia del acto administrativo cuestionado.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad del artículo 79 del C.T.P., destaca que la aplicación de dicha normativa es realizada dentro del marco de la Ley vigente, por eso, cualquier planteo de constitucionalidad tendrá que recurrirse por las vías idóneas.

Por otro lado, en cuanto al alta de las empleadas relevadas, la RG 2988/10 AFIP en su artículo 3 establece: "La comunicación del alta en el Registro deberá efectuarse dentro de los plazos que se indican a continuación, según se trate de un: a) trabajador que se contrate para realizar tareas inherentes a alguna de las actividades que se detallan en el Anexo I de la presente: (...) hasta el momento de comienzo efectivo de las tareas, sin distinción de la modalidad de contratación". De lo cual surge claramente que al momento de realizarse la inspección, las mismas ya habían comenzado sus tareas y el alta temprana fue realizada con posterioridad al comienzo efectivo de las mismas.

Por ello, respecto de las trabajadoras relevadas (Jiménez y Sánchez) corresponde la aplicación de la sanción establecida en virtud de que la prueba aportada por el sumariado no hace más que confirmar la existencia de la infracción.

En cuanto a los otros 3 trabajadores relevados, sostiene que el contribuyente solo se limitó a negar que los mismos se encontraran en su local, sin aportar prueba alguna.

De las planillas de relevamiento surge que los empleados relevados, manifestaron fecha de ingreso en la actividad, tareas que cumplen y horario de trabajo, ratificando todo lo expresado mediante la suscripción de la mencionada planilla.

El apelante insiste en que se soslayó su derecho de defensa y que la D.G.R. habría fundado su decisión exclusivamente en el acta de relevamiento labrada por el inspector, argumento que no sólo es falso sino que también malintencionado en tanto que de las constancias de autos surge claramente que a los efectos de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

determinar si hubo comisión de infracción por parte de GAP S.R.L., se realizó una investigación sumarial previa, tal cual lo establece la RG 119/2006 y su norma complementaria.

Finalmente, en lo que respecta a la medida cautelar solicitada, la normativa citada es de aplicación en el ámbito jurisdiccional, donde los jueces valorarán oportunamente sobre la posibilidad del dictado de una medida cautelar como lo es la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo en crisis. En la instancia administrativa, por el contrario, rige lo dispuesto por el artículo 47 de la Ley N° 4537, el que expresamente dispone que “el acto administrativo goza de presunción de legitimidad, salvo que estuviera afectado de un vicio que surja de él mismo (...). Sin embargo, la administración deberá de oficio o a petición de parte, mediante resolución fundada suspender la ejecución del acto por razones de interés público o para evitar perjuicios graves al interesado o cuando se alegare fundadamente la existencia de un vicio manifiesto”.

En el caso de marras, la suspensión no puede prosperar, dado que en el caso no se encuentra afectado el interés público. A su vez, respecto al interés particular, sostiene que la sanción impuesta es de naturaleza punitiva, lo que conlleva en sí misma un perjuicio al infractor que debe sufrirla o padecerla, ni existe tampoco un vicio de nulidad, motivos por lo que tampoco puede suspenderse.

Sin embargo, aclara que el recurso interpuesto tiene efecto suspensivo, por lo que hasta tanto no se notifique la sentencia dictada, toda ejecutoriedad del acto de origen queda suspendida.

Finalmente, manifiesta que el quantum de la sanción fue regulado de acuerdo al primer párrafo del art. 79 del C.T.P., sin tergiversar ningún principio constitucional. Por las razones expuestas, considera que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fs. 23/26 del expediente N° 324/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.M. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 del apelante en el art. 79 del C.T.P. y considerar si la multa impuesta, es conforme a derecho.

De forma preliminar, atento al pedido de inconstitucionalidad del art. 79 C.T.P por otorgar a la D.G.R el poder de policía que es facultad exclusiva de la Secretaria de Trabajo, por expresa disposición del artículo 161 del C.T.P, este Tribunal no cuenta con la competencia para declarar la inconstitucionalidad de las normas, sino que sólo puede aplicar jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Nacional o Provincial que ya haya dictado la inconstitucionalidad de la norma en cuestión no existiendo hasta el momento antecedentes que así lo declaren.

Entrando al tratamiento de la cuestión de fondo, corresponde hacer referencia a las modificaciones efectuadas al Código Tributario Provincial mediante Ley N° 9.155 vigentes a partir del 21/01/2019. En lo atinente al caso de autos, la modificación introducida al artículo 79 del mismo, elimina la sanción de multa de \$20.000 (pesos veinte mil) para aquellos empleadores que ocuparen trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, manteniéndose los días de clausura como sanción aplicable.

Teniendo en cuenta que si bien se trata de una sanción administrativa, la misma es de naturaleza principalmente punitiva, de allí que son aplicables a la materia, los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Cód. Penal.

Resulta de particular importancia para la adecuada resolución de la litis, el principio de "Ley penal más benigna", principio que ha sido receptado por el derecho positivo provincial, al disponer que: *"Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve"* (cfr. artículo 68 del C.T.P).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo cual, como primera medida, corresponde DEJAR SIN EFECTO la sanción pecuniaria de multa de \$100.000 (pesos cien mil) impuesta por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° C 65/18 de fecha 10.04.2018.

Por otro lado, respecto a los días de clausura dispuestos en la misma Resolución, el mencionado artículo 79 del Código Tributario Provincial, luego de las modificaciones introducidas por la Ley N° 9.155, establece que: *“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”.*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En tal sentido, observo que la cuestión se inicia cuando los funcionarios de la D.G.R. dejan constancia del Relevamiento del personal realizado en el local del recurrente de calle Corrientes N° 155 de esta ciudad capital donde se constata que en fecha 28/09/2017 las personas Galarza Hector, Iácono Cristian, Picón Figueroa Agustina, Sánchez Daniela y Jiménez María Carla, relevados conforme F. 6006, N° 0001-00108167 se encontraban en el local comercial del contribuyente realizando tareas inherentes a la actividad sin que pueda acreditarse que se encuentran registrados y declarados laboralmente con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

De allí que en primera instancia, la sanción de clausura impuesta por la D.G.R. deviene ajustada a derecho.

No obstante, el recurrente en su audiencia de descargo, reconoce como empleadas únicamente a Sánchez Daniela CUIT N° 27-29743904-4 y Jiménez

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

María Carla CUIT N° 23-37957568-4 manifestando que eran las únicas personas que se encontraban trabajando, siendo ese su primer día conforme lo acredita la constancia que adjunta a su descargo. Al mismo tiempo desconoce a los restantes 3 trabajadores relevados y niega que éstos sean empleados de su local comercial.

Existiendo hechos contradichos entre las partes, me lleva a advertir al recurrente que respecto al documento que atestigua lo observado por los funcionarios, éste reviste la calidad de instrumento público, y como lo establece el art. 293 del Código Civil y Comercial de la Nación "Los instrumentos públicos extendidos de acuerdo con lo que establece este Código gozan de entera fe y producen idénticos efectos en todo el territorio de la República, cualquiera sea la jurisdicción donde se hayan otorgado". La plena fe 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 CCCN-. 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.

En este sentido, y en concordancia con la D.G.R, en materia tributaria, se produce una inversión en la carga de prueba, siendo obligación del encartado probar su inocencia, pero cabe destacar que la mera negativa no suele ser suficiente si no aporta pruebas. Éste debe realizar un esfuerzo probatorio si desconoce o cuestiona la veracidad o exactitud de lo que afirman. En este caso, el contribuyente sólo se limita a negar la existencia de 3 (tres) personas relevadas por los inspectores en el acta de constatación, siendo su negativa genérica insuficiente para desvirtuar los hechos anunciados por los funcionarios de la Autoridad de Aplicación.

A más de ello, el apelante señala de falsa el acta labrada argumentando que la inspección se realizó a hs. 09:05 AM, horario en el que el local se encuentra

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cerrado, por lo que los hechos invocados por los inspectores no serían ciertos. Lo cierto es que del acta de comprobación puede leerse que: "(...) a los 28 días del mes de septiembre del año 2017, siendo las 21:55 hs., se constituyen los funcionarios de la Dirección General de Rentas (...)". En este momento, los inspectores no sólo fueron atendidos, sino que además pudieron obtener los datos de cada una de las personas que se encontraban trabajando en el lugar y que fueron declarados por los mismos trabajadores para que los inspectores conformen la "planilla de relevamiento de trabajadores". Estos hechos conllevan a confirmar que el local comercial estaba en horario de atención al momento de la inspección, rechazando por lo tanto, el argumento intentado.

Por otro lado, mal pretende el recurrente quedar eximido de toda sanción por haber dado de alta a dos de las cinco personas relevadas (desconociendo al resto). En realidad, de acuerdo a las disposiciones de la última modificación del C.T.P (LEY N° 9155 – BO:21/1/2019) y en particular del art. 79 del mismo, corresponde sancionar al contribuyente infractor con una sanción de clausura de dos (2) días del establecimiento comercial por cada trabajador no registrado y declarado en las formas exigidas pudiendo quedar en suspenso respecto de los trabajadores cuya situación se regularice, si en la primera oportunidad de defensa se reconociera la materialidad de la infracción y se acreditara la regularización de la relación laboral implicando la incorporación del trabajador al plantel del empleador, y quedando condonadas si se mantiene dicha relación laboral por un plazo no menor a 16 (dieciséis) meses a partir del mes en el cual la autoridad de aplicación constatase al trabajador objeto del hecho u omisión.

En virtud a ello observo que el contribuyente procedió a registrar laboralmente a Sánchez Daniela CUIT N° 27-29743904-4 y Jiménez María Carla CUIT N° 23-37957568-4, con fecha retroactiva al día de la inspección. No obstante, la relación con ambas concluyó en el mes de Noviembre de 2017, registrando la baja correspondiente.

Al respecto, la modificación introducida al artículo 79 del C.T.P no prevé en ningún caso una reducción en los días de clausura, es decir, o se cumplen las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

condiciones para su suspensión y posterior condonación, o se aplican los días de clausura que correspondan en función a la cantidad de empleados no registrados.

Por lo tanto, atento a las consideraciones expuestas ut supra, corresponde REDETERMINAR la sanción impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 65/18 correspondiendo: **1) DEJAR SIN EFECTO** la sanción pecuniaria de multa de \$100.000 (pesos cien mil) impuesta por la D.G.R mediante Resolución N° C 65/18 de fecha 10.04.2018 en virtud de las modificaciones introducidas al Código Tributario Provincial mediante Ley N° 9.155 (B.O 21/01/2019) y; **2) CONFIRMAR** la sanción de clausura de diez (10) días impuesta por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° C 65/18 de fecha 10.04.2018, a hacerse efectiva en los establecimientos que a continuación se indican: Corrientes N°155, Junín N°115 1° piso y Maipú N° 789 de la ciudad de San Miguel de Tucumán y Av. Perón esquina Salta N°0 –Depto. 14 de la ciudad de Yerba Buena, Tucumán.

Así lo propongo.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
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) DEJAR SIN EFECTO DE OFICIO la sanción pecuniaria de multa establecida por la Resolución N° C 65/18, como consecuencia de la reforma introducida por la Ley 9.155 en el art. 79 C.T.P.


2) **CONFIRMAR** la sanción de clausura de diez (10) días impuesta por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° C 65/18 de fecha 10.04.2018, a hacerse efectiva en los establecimientos que a continuación se indican: Corrientes N°155, Junín N°115 1° piso y Maipú N° 789 de la ciudad de San Miguel de Tucumán y Av. Perón esquina Salta N°0 –Depto. 14 de la ciudad de Yerba Buena, Tucumán.


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

HACER SABER

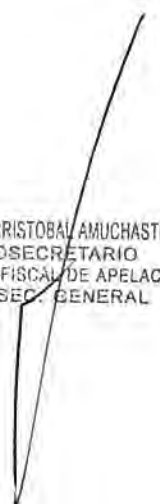
M.S.P

PM

O.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL