

SENTENCIA N° 840119

Expte. N° 251/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....28..... días del mes de...octubre.....de 2019, se reúnen los Señores 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) para tratar el expediente caratulado “ROMANO, MARÍA GABRIELA” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 251/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 14580/376/D/2018 (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 44/49 del expediente N° 14580/376/D/2018 la Sra. María Gabriela Romano, CUIT N° 27-22263860-2 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 39/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.04.2019 (fs. 42), mediante la cual resuelve **APLICAR** una 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 indican: Av. Aconquija N° 1799, local N°18, shopping Yerba Buena, Av. Presidente Perón N° 1400, piso 1° - Depto. 31, Open Plaza, Country del Jockey lote N° 197, Yerba Buena y Balcarce N° 573, 2do, 4T, San Miguel de Tucumán.

La contribuyente manifiesta que el acto administrativo no solo es inconstitucional por violar los arts. 14, 16, 17,18, 31 y 75 inc. 22 de la C.N. sino que también violenta la Ley de Procedimiento Administrativo por cuanto no se sustenta en hechos o antecedentes que le sirvan de causa ni un objeto cierto, considerando

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

de esta manera, que se trata de un acto administrativo nulo que debe ser revocado.

Aduce la falsedad del acta de constatación de fecha 15/05/2018 ya que a esa fecha, la supuesta trabajadora Josefina Sopena fue dada de baja en noviembre del año 2017 y el local comercial tampoco le pertenecía al haber vendido el fondo de comercio.

De quedar firme la resolución cuestionada, clausuraría un establecimiento que o bien no le pertenece, o le pertenece pero es su lugar de trabajo o el lugar de su residencia personal que nada tienen que ver con el acta de constatación. De proceder la clausura, violaría el derecho de propiedad garantizado en la C.N. y tendría un espíritu persecutorio y un fin monárquico que no se compadece con la forma de vida de un estado de derecho.

Arguye que una vez realizada la inspección, procedió a dar de alta a la persona identificada y luego, en el mes de noviembre le dio de baja en razón de que vendió su negocio. Adjunta boleto de compraventa.

Por otra parte, se agravia que para la resolución, no resulta una prueba suficiente la declaración jurada con firma certificada presentada donde la supuesta empleada relevada manifiesta que no prestaba servicios para ella. A más de ello, se trata de una persona que se encontraba "a prueba" con una antigüedad de 14 días a la fecha del relevamiento.

Finalmente manifiesta que no se dan los recaudos de mérito, oportunidad o conveniencia para el dictado del acto, siendo en consecuencia ilegítima en tanto se encuentra afectada por vicios manifiestos que surgen de su propio contenido.

II. Que a fojas 59/61 del Expte. N° 14580/376/D/18 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° Sostiene que la Sra. Josefina Yisset Sopena fue dada de alta en fecha 18/10/2017, con posterioridad a la inspección realizada, por lo que no puede tratarse de una correcta registración por parte del empleador, toda vez que la misma fue realizada a instancias de una inspección.

Que la obligación de registración del trabajador en debido tiempo y forma, reglamentada por la RG N° 2988/10, es un deber que atañe al empleador y que

no se contrapone en modo alguno con la modalidad del empleo que se decida contratar.

Respecto a la prueba testimonial presentada, el escribano sólo se limita a dar fe de la identidad de la persona que concurre ante él a prestar declaración, no así de la veracidad de los hechos declarados en el documento, por lo cual no es relevante para el período probatorio donde la misma encartada reconoce su falta.

En virtud de ello, la conducta del imputado se encuentra encuadrada en lo normado por el primer párrafo del art. 79 del C.T.P.

Considera que no existe prueba aportada por el contribuyente que permita comprobar la veracidad de sus dichos. Los mismos son meras manifestaciones sin valor legal alguno que no deben tenerse presente como elemento probatorio de sus argumentos.

En la infracción tributaria, se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo obligación del encartado probar su inocencia. En el presente caso, el sumariado no logra desvirtuar las presunciones que existen en su contra, toda vez que se constató la falta de registración del empleado relevado con las formalidades exigidas por las leyes respectivas mediante acta de comprobación sobre la cual existe una presunción de legitimidad. Por lo cual, si el contribuyente estimara que los dichos o hechos son falsos, corresponde que acredite tal circunstancia a través de la redargución de falsedad.

No existiendo pruebas aportadas para desvirtuar las presunciones en su contra, el encuadramiento legal del tipo infraccionario resulta de correcta aplicación.

En cuanto a que la sanción sería severa y desproporcionada, destaca que la multa del art. 79 del C.T.P es de un monto fijo no graduable y por ello no se exhibe como exorbitante ni desproporcionada.

De los hechos y conceptos vertidos, no surgen elementos que hagan presumir que el hecho infraccional pueda ser objeto de desestimación en esta instancia, pues a contrario, queda evidenciado el incumplimiento de su obligación tributaria al apartarse claramente de la normativa vigente.

Por ello, considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, en contra de la Resolución N° C 39-19.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL BOSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO...  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III. A fs. 10 del expediente N° 251/926/2019 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.

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.

En tal sentido, observo que la cuestión se inicia cuando los funcionarios de la D.G.R. dejan constancia del Relevamiento de personal realizado en el local de la recurrente donde se constata que en fecha 14/10/2017 la persona SOPENA, JOSEFINA YISSET, DNI N° 27-22263860-2 relevado conforme F. 6006, N° 0001-00107597 se encontraba en el local comercial del contribuyente realizando tareas inherentes a la actividad sin que se acredite que la misma se encuentra registrada y declarada laboralmente con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

En las primeras líneas de fundamentos, el contribuyente arguye la falsedad del acta de comprobación de fecha 15/05/2018. Adelanto que este argumento debe ser desestimado por cuanto en primer lugar, si bien el Acta de comprobación F 6007/B N° 00000154 fue confeccionada en fecha 15/05/2018, la inspección que la ocasiona se llevó a cabo el día 14/10/2017 y por lo tanto es ese día cuando los inspectores de la D.G.R constatan la presencia de la trabajadora relevada y no el 15/05/2018 como erróneamente expresa el apelante en su recurso.

Por otro lado, en la declaración realizada por la Sra. Josefina Yisset Sopena ante escribano público, se limita a manifestar que no depende ni presta servicios para la Sra. Romano, María Gabriela, entendiéndose que se refiere a Junio de 2018 (fecha en que fue realizada dicha declaración) al no especificar la fecha a la cual refiere sus dichos. A más de ello, en sentido coincidente con la D.G.R, el escribano público da fe de los hechos que ocurren en su presencia y los conoce de "visu et audibus sui sensibus", es decir los conoce en las circunstancias de lugar y tiempo, da fe de la comparecencia de las partes y demás intervinientes en

el acto, de su identidad y su firma, etc. pero no da fe del contenido del acto, es decir, de lo manifestado o declarado.

Se trata de la denominada "fe de conocimiento", que encuadra dentro de los hechos que se denominan "auténticos", es decir aquellos que son producto de la certidumbre que tiene el escribano respecto de la identidad de los otorgantes, lo que se logra por el conocimiento directo y por la exigencia legal de su residencia en el lugar, y que por ser propios del notario, exigen la redargución de falsedad.

Lo dicho también encuentra sustento en el Código Civil y Comercial de la Nación, el cual en su art. 312 expresa: *"El valor probatorio de las actas se circunscribe a los hechos que el notario tiene a la vista, a la verificación de su existencia y su estado. En cuanto a las personas, se circunscribe a su identificación si existe, y debe dejarse constancia de las declaraciones y juicios que emiten. Las declaraciones deben referirse como mero hecho y no como contenido negocial"*.

Es por esto que la prueba aportada en este sentido no logra desvirtuar la imputación en su contra.

En segundo lugar, en lo atinente a la cuestionada validez del Acta labrada por los inspectores, el art. 9, inc. 2 del Código Tributario de la provincia otorga la facultad a la Autoridad de Aplicación de "enviar inspecciones a los establecimientos y lugares donde se realicen actos o se ejerzan actividades sujetas a obligaciones tributarias".

En razón de ello, y del relevamiento efectuado por los inspectores durante su permanencia en el local comercial, existe una correspondencia entre el contenido del acta y lo percibido por ellos. Por lo cual, en los términos del artículo 289 y 296 del Código Civil y Comercial de la Nación el acta reviste el indubitable carácter de instrumento público y por ello *hace plena fe "a) 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;"*.

Por otro lado, el hecho que, según manifiesta el contribuyente, la trabajadora en cuestión se encontraba en período de prueba, no obsta a su registración ya que en el tema, se debe estar a lo dispuesto por la RG N° 2988/10 AFIP que establece el momento de comunicación de las novedades en el "Sistema Registral". En este

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

sentido expresa: *"La comunicación del alta en el "Registro" deberá efectuarse dentro de los plazos que, para cada caso, se indican a continuación:*

- 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 (...)"*.

A su vez, el incumplimiento a estas disposiciones encuentra su sanción en el art. 79 del C.T.P que expresa: *"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"*.

Teniendo en cuenta que no existe excepción alguna a la registración de los trabajadores durante el período de prueba, y que dicha omisión es sancionada por la norma, la infracción endilgada al contribuyente y el acta labrada en su consecuencia, se encuentran ajustadas a derecho.

En cuanto a la falta de legitimación pasiva por haber vendido el fondo de comercio a su hermana, Romano Silvia Adriana. No puede verificarse la veracidad de tal operación. Las transmisiones de fondos de comercio se encuentran reguladas por la Ley N° 11.687 donde se establece la forma en la que éstas deben llevarse a cabo para producir efectos con relación a terceros. Así, entre otras formalidades, se establece:

*Art. 2: Toda transmisión por venta o cualquier otro título oneroso o gratuito de un establecimiento comercial o industrial, bien se trate de enajenación directa y privada, o en público remate, sólo podrá efectuarse válidamente con relación a terceros, previo anuncio durante cinco días en el Boletín Oficial de la Capital Federal o provincia respectiva y en uno o más diarios o periódicos del lugar en que funcione el establecimiento, debiendo indicarse la clase y ubicación del*

negocio, nombre y domicilio del vendedor y del comprador, y en caso que interviniesen, el del rematador y el del escribano con cuya actuación se realizará el acto”;

Art. 7: “Transcurrido el plazo que señala el artículo 4º, sin mediar oposición, o cumpliéndose, si se hubiera producido, la disposición del artículo 5º podrá otorgarse válidamente el documento de venta, el que, para producir efecto con relación a terceros, deberá extenderse por escrito e inscribirse dentro de diez días en el Registro Público de Comercio o en un registro especial creado al efecto”.

Si bien el contribuyente se aferra a la falta de legitimación pasiva, al momento de la infracción, el local comercial objeto de la clausura, se encontraba a su nombre. De las pruebas aportadas por el contribuyente no puede verificarse que la transmisión del fondo de comercio manifestada haya sido efectuada bajo las condiciones previstas por las leyes que la regulan dado que el boleto de compraventa adjuntado sólo contiene la voluntad de las partes sin intervención ni registración alguna en Dirección de Personas Jurídicas - Registro Público de comercio- y sin presentar otras pruebas que lo acrediten.

Por último, si bien este tipo de infracciones ya se encuentra penada en la normativa laboral y previsional, el fundamento de la inclusión en la Ley de Procedimiento Tributario radica en la presunción que considera que las remuneraciones pagadas a los trabajadores en relación de dependencia y no declaradas, así como las diferencias salariales no declaradas, son incrementos patrimoniales no justificados, afectando de esta manera al bien jurídico que se pretende tutelar. la administración pública, el mercado y las rentas fiscales.

“Toda norma que impone sanciones, debe necesariamente identificar cuál es el bien jurídico que la misma está destinada a proteger, dicho en otros términos, se debe seleccionar el bien individual o colectivo que se pretende resguardar de las posibles conductas disvaliosas de los ciudadanos y elevarlo a rango de bien jurídico protegido (...)” (Chicolino Fernández y otros “Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario nacional”, Ediciones Buyatti 2007). El ordenamiento tributario tutela la Hacienda Pública y en particular, la sanción de clausura se encarga de la tutela de las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. VICTOR  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por otra parte, el principio de proporcionalidad es plenamente aplicable, ya que su graduación será acorde a la afectación del bien jurídico tutelado efectuado a través de la realización de una conducta antijurídica, típica y culpable. La corte ha establecido que las multas administrativas tienen por finalidad el cumplimiento de las leyes y la sujeción a la disciplina que, dentro de los límites a sus atribuciones, establezcan las autoridades ejecutivas, no sólo en cuanto a su monto, sino también según la racionalidad de la relación que dicho monto tenga con la naturaleza y las circunstancias de los hechos penados.

Por ello, no obstante a que la norma prevé que la sanción de clausura tenga 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, considero que no resulta razonable llevar a cabo la clausura en la totalidad de los domicilios incluidos en la Resolución N° C 39/19 ya que estos constituyen el lugar de residencia y de actividad profesional del contribuyente, así como también el domicilio especial constituido a los fines de la tramitación del presente expediente.

En conclusión, en virtud de los considerandos precedentes, y habiendo constatado que en el local comercial del contribuyente "PIO-BEBE", la Sra. Josefina Yisset Sopena se encontraba realizando tareas inherentes a la actividad, sin que la misma se encuentre inscripta laboralmente, la sanción impuesta por la D.G.R. deviene ajustada a derecho, concluyendo que debe dictarse la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por ROMANO, MARÍA GABRIELA CUIT N° 27-22263860-2, en contra de la Resolución N° C 39/19, y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de clausura de 2 (dos) días del establecimiento sito en Av. Aconquija N° 1799, local 18, shopping Yerba Buena, en atención a las consideraciones que anteceden.

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 comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**  
**RESUELVE:**


- 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ROMANO, MARÍA GABRIELA CUIT N° 27-22263860-2**, en contra de la Resolución N° C 39/19, y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de clausura de 2 (dos) días del establecimiento sito en Av. Aconquija N° 1799, local 18, shopping Yerba Buena, en atención a las consideraciones que anteceden.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

**HACER SABER**

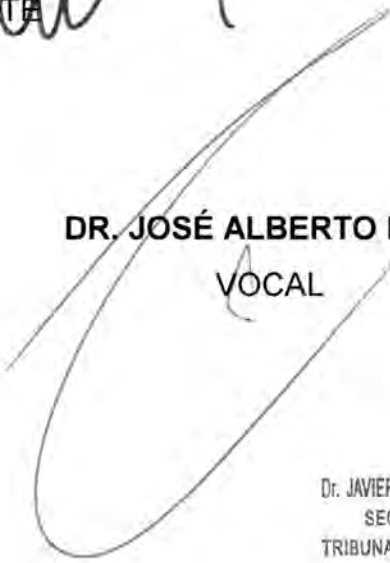
M.S.P



**C.F.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL PRESIDENTE



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

**ANTE MÍ**



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION