

SENTENCIA N° 928/19

Expte. N° 314/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los16..... días del mes de.....diciembre.....de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION 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 “GOMEZ, DANIEL MARINO” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 314/926/2019 – Ref. Exptes. Nro.: 18016/376/T/2019, 36987/376/D/2018, 36983/376/D/2018 y 36235/376/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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 48/50 del expediente N° 36987/376/D/2018, el Dr. Esteban Augusto Giraudó, apoderado del Sr. GOMEZ, DANIEL MARINO, CUIT N° 23-20759260-9 interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° C106/19, C 105/19 y C 104/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 21.06.2019 la primera y 14-06-2019 las restantes, mediante las cuales resuelve **APLICAR** una sanción de clausura por el término de 4 (cuatro) días en las Resoluciones N° C 106/19 y C 105/19 y de 6 (seis) días en la Resolución N° C 104/19, 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. Independencia N° 3109, Av. Ejército del Norte N°2231, Av. Estado de Israel N° 1878, Av. Belgrano N° 2795, San Miguel de Tucumán y Calle 5 y Diagonal 0, Las Talitas, provincia de Tucumán.

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El apelante centra sus agravios en sostener que la D.G.R no es competente para aplicar este tipo de sanciones, sino que es la Secretaria de Estado de Trabajo quien tiene poder otorgado por Ley para controlar y fiscalizar aquello de índole laboral.

Dicho poder se encuentra establecido en la Ley N° 5.650, la cual en su art. 2 expresa: “compete a la Secretaría de Estado de Trabajo: 1) El pleno ejercicio del poder de policía en materia laboral, en todo el territorio de la provincia, con excepción de las previsiones del art. 3 de la Ley Nacional n° 18.608; 2) Controlar el cumplimiento de las normas de orden laboral en toda la provincia”. Transcribe jurisprudencia de Cámara que avalan su postura.

En el supuesto de no considerar nulo el acto administrativo, manifiesta que la sanción de clausura atenta contra su derecho de trabajar y de propiedad privada previstos en los arts. 14 y 17 de la C.N además de ir en contra de la finalidad recaudatoria del Estado, dado que si el establecimiento comercial está cerrado, no puede producir ganancias y por ende, el Estado no recauda.

Sostiene que la sanción de clausura tiene carácter penal por lo que debe ser entendida y merituada de acuerdo a los principios del derecho penal. Es su naturaleza penal la que obliga a que al momento de su aplicación se deba garantizar el derecho al debido proceso y defensa en juicio, pilares del derecho penal.

Se refiere al fallo “Lapiduz Enrique c/ DGR s/ amparo” en donde la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario resolvió que una resolución que aplicaba sanción, debía quedar en suspenso hasta tanto fuese debatida y resuelta mediante sentencia judicial firme; solicitando se aplique en el presente caso.

II. Que a fojas 53/55 del Expte. N° 18016/376/T/2019, 47/49 (de los exptes. N° 36235/376/D/2018 y 36983/376/D/2018), la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Respecto a la competencia del órgano emisor del acto (D.G.R), manifiesta que ella ha sido facultada por el art. 79 de la Ley N° 5.121 a sancionar a aquellos empleadores que no tuvieran registrados y declarados a sus empleados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

Paralelamente, la Ley N° 4537 establece en su art. 43 que constituye requisito esencial del acto administrativo que emane de autoridad competente y que el mismo de cumplimiento a la finalidad que resulte de las normas que otorgan facultades pertinentes al órgano emisor, esto es, dar cumplimiento a la finalidad perseguida por la Ley 5.121, todo lo que se cumple en el acto atacado.

De los hechos y conceptos vertidos, no surgen elementos que hagan presumir que el hecho infraccional pueda ser objeto de desestimación.

Por último, y respecto a que la clausura afectaría derechos consagrados constitucionalmente y sería desproporcionada, responde que todos los derechos deben ejercerse de acuerdo a su reglamentación y que el bien jurídico tutelado por este tipo de sanción es de suma importancia y excede a la protección de la renta fiscal creando una conducta impositiva responsable y dotando al sistema impositivo como económico de seguridad social, respaldándose en lo resuelto por la CSJN en numerosos fallos como "GARCÍA PINTO, JOSÉ C/ MICKEY S.A".

No obstante, detecta un error en la graduación de la sanción impuesta en la Resolución N° C 106/19, resolviendo hacer lugar parcialmente al recurso presentado y reducir la clausura de 4 (cuatro) a 2 (dos) días.

Dr. JOSE ALBERTO IRIARTE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto a las Resoluciones N° C 104/19 y C 105/19, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación presentado, confirmando las mismas.

III. A fs. 39 del expediente N° 314/926/2019 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.

Dr. JORGE E. POSSE PONCE
VOCAL
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, corresponde que este Tribunal se expida al respecto:

G.P.N. JORGE CLAUDIO BARRERA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De los agravios traídos a conocimiento de este Tribunal a través del Recurso de Apelación presentado, el apelante no cuestiona específicamente la imputación

efectuado en contra de su mandante, sino que se agravia puntualmente de la facultad de la D.G.R para imponer sanciones en materia laboral, apoyándose en fallos de Cámara que luego transcribe.

En tal sentido, considero que si bien es cierto que en el artículo 2 de la Ley 5.650 se establece que compete a la Secretaría de Estado de Trabajo el pleno ejercicio del poder de policía en materia laboral; el Código Tributario de la provincia, Ley 5.121 dispone también las facultades con las que cuenta la Autoridad de aplicación para cumplir con las funciones que se le atribuyen. De esta manera, se atribuyen al Fisco entre otras facultades:

- 1) La facultad de exigir de los contribuyentes y responsables, la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven de los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imponibles consignados en las declaraciones juradas y;
- 2) Enviar inspecciones a los establecimientos y lugares donde se realicen actos o se ejerzan actividades sujetas a obligaciones tributarias o se encuentren los bienes que constituyan materia imponible con facultades para revisar los libros, anotaciones, documentos, objetos del contribuyente, responsables y/o terceros y control directo de operaciones.

Estas facultades y exigencias se vinculan directamente con la obligación de inscripción en los impuestos que correspondan según la actividad de que se trate. En el caso del art. 79 de la Ley N° 5.121 en el que se prevé la facultad de la autoridad de aplicación para sancionar a aquellos empleadores que ocuparen trabajadores en relación de dependencia sin estar registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, se proyecta de manera directa e inmediata en el Impuesto para la Salud Pública, siendo éste un tributo provincial, cuya fiscalización, determinación y percepción se encuentra a cargo de la D.G.R.

A más de ello, el mismo artículo reconoce la competencia que en materia laboral es atribuida a la Secretaría de Estado de Trabajo y por eso, a los fines de evitar un doble procedimiento sancionatorio, contempla la posibilidad que respecto a la sanción de clausura, la Autoridad de Aplicación informe a la Secretaria de Estado de Trabajo de la Provincia de Tucumán para que proceda conforme a lo establecido en el artículo 5° del Capítulo 2 del Anexo II del Pacto Federal del

Trabajo, ratificado por Ley Nacional N° 25.212 y Ley Provincial N° 7.335 y sus modificatorias, en virtud de lo previsto en el inciso c) de su artículo 4°.

Como corolario al tema debatido, la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, en la sentencia N° 829 del 16/10/2013: "Martínez Viuda de Valladares, Silvia Susana" no sólo no desconoce la cuestionada facultad conferida a la Autoridad de Aplicación, sino que además la reconoce como facultad concurrente entre ambas instituciones al vedar la posibilidad de ser sancionado dos veces por un mismo hecho, so pena de conculcarse el principio del non bis in ídem. En este sentido, expresa: *"no pueden convalidarse la sanciones impuestas por el organismo fiscal, ya que si bien la Resolución N° C 544/08, del 16-7-2.008, del Director de Rentas, fue dictada con anterioridad a la Resolución absolutoria N° 214/19-SET (DR) del Director de Trabajo, de fecha 03-6-2.009, lo cierto es que a esta última fecha, aquella resolución de la DGR no se encontraba firme a raíz de la presentación del recurso de reconsideración deducido contra ella por la parte actora, que fue resuelto mediante Resolución N° R107/10 más de 10 meses después del acto administrativo citado de la autoridad del trabajo; esto es, el 27-04-2.010 (cfr. Expediente administrativo N° 0008345/0376/D/2.008 DGR, fs. 98/104); lo cual demuestra a las claras la improcedencia de viabilizar la doble persecución por hechos idénticos, por constituir una franca lesión al citado principio. Esta solución puede considerársela admitida implícitamente en la norma vigente (artículo sin número agregado por Ley N° 7.999 al entonces artículo 76 de la Ley N° 5.121), al consagrarse allí, como opción a la facultad de la DGR de sancionar, la de informar a la Secretaría de Trabajo para que proceda a aplicar los artículos 4 y 5 del Anexo II del Pacto Federal del Trabajo, tal como se reconoce incluso en el escrito recursivo a fs. 108 vta. Se desechó, de esta forma, la posibilidad de un doble procesamiento sancionatorio". (El destacado me pertenece).*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO...
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Concluyo, por lo expuesto, que la Dirección General de Rentas se encuentra facultada para actuar como autoridad competente para aplicar la sanción de clausura prevista en el art. 79 del C.T.P, teniendo en cuenta que la misma le permite sancionar al contribuyente infractor o bien informar de los hechos a la Secretaría de Estado de Trabajo de la Provincia.

En consecuencia, las Resoluciones de la D.G.R N° C 104/19, C 105/19 y C 106/19 fueron emitidas en ejercicio de las facultades que le son atribuidas como Autoridad de Aplicación, y por lo tanto resultan ajustadas a derecho.

Por otra parte, en cuanto a la desproporción de la sanción, corresponde poner de manifiesto que la razonabilidad es exigible en todo el actuar del Estado, con fundamento en el artículo 28 de la C.N. Uno de los criterios de mayor estrictez para controlar la razonabilidad de los actos estatales consiste en evaluar que entre el contenido del acto y su finalidad exista relación de proporcionalidad, verificando que el medio escogido por la autoridad no exceda –por su desproporción- el fin público perseguido.

El concepto de bien jurídico cumple importantes funciones en la dogmática penal tanto como criterio para la clasificación de los delitos, como así también ha servido como elemento de base y límite al orden penal.

Von Liszt, define “bien jurídico” como un *interés vital para el desarrollo de los individuos de una sociedad determinada, que adquiere reconocimiento jurídico*, a partir de allí podemos comprender que al ser un interés vital, preexiste al ordenamiento normativo, pues tales intereses no son creados por el derecho sino que éste los reconoce, y, mediante ese reconocimiento, es que esos intereses vitales son bienes jurídicos; la referencia a la “sociedad determinada” hace referencia a que se trata de valores o de bienes que la comunidad califica como esenciales para la convivencia, el desenvolvimiento de las instituciones, la preservación de los bienes individuales, etc, apuntando en este caso a lograr una correcta registración de los empleados en relación de dependencia y el ingreso en tiempo y forma de los aportes y contribuciones que le corresponden a dichos trabajadores. Surge de esta manera, y a partir de la pena prevista para quienes ocupen trabajadores sin registrar, la incorporación de la “administración de la seguridad social” como bien jurídico protegido, que se añade a la “administración tributaria”, la “renta fiscal” y “el mercado”.

La infracción sancionada en autos – tener empleados en relación de dependencia no registrados – no responde a las características de una infracción formal, sino sustancial, y afecta tanto a derechos inherentes al trabajador como a la renta pública por la omisión del ingreso de los respectivos tributos que gravan el salario.

Respecto a la graduación de la misma, el art. 79 el C.T.P. dispone específicamente una clausura de 2 (dos) días por cada trabajador no registrado, por lo cual, a excepción de la Resolución N° C 106/19 donde erróneamente la D.G.R aplica una clausura de 4 días por un solo empleado relevado, las demás gradúan la sanción teniendo en cuenta los 2 (dos) días establecidos en la norma y la cantidad de trabajadores relevados que se encontraban trabajando en los locales del Sr. Gomez, Daniel Marino, sin que éste los haya registrado y declarado conforme las formalidades exigidas.

Por otro lado, el mencionado artículo prevé la posibilidad de suspender la sanción de clausura, si el contribuyente, en la primera oportunidad de defensa, reconoce la materialidad de la infracción cometida, y acredita la regularización de la relación laboral implicando un efectivo incremento en la cantidad de personal quedando condonada si dicha relación laboral es mantenida por el lapso de 16 meses. No

Dr. JOSE ALBERTO LOBOS
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

obstante, no surge del descargo como así tampoco de la apelación efectuada, que el contribuyente reconozca el hecho endilgado ni aporta pruebas que acrediten la regularización de la situación.

Por lo cual, considerando lo expuesto, y no existiendo pruebas que desliguen al contribuyente de las infracciones imputadas en su contra, entiendo que las sanciones de clausura aplicadas por la D.G.R mediante las Resoluciones N° C 104/19 y C 105/19 resultan ajustadas a derecho.

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

Respecto a la Resolución N° C 106/19, se motiva por la falta de registración de BARRAZA, CINTIA, DNI N° 35.484.326, por lo que corresponde REDUCIR la sanción de 4 (cuatro) días impuesta, quedando graduada en 2 (dos) días de clausura de los establecimientos allí mencionados.

No obstante, más allá de que corresponde confirmar y reducir las sanciones impuestas, observo que los días de clausura a aplicar totalizarían en 12 días, lo cual sería contrario a lo previsto por el mismo artículo 79 del C.T.P, que dispone: *"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) días respecto de los trabajadores cuya regularización fuera fehacientemente acreditada en los terminos del quinto párrafo. Dichos máximos serán de aplicación independiente"*.

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

En consecuencia, en virtud de las inspecciones realizadas por la D.G.R en los diferentes establecimientos del contribuyente se verificó que las personas que a continuación se indican se encontraban trabajando en relación de dependencia, sin que las mismas se encuentren registradas de acuerdo a las leyes respectivas, a saber:

- F. 6007/B N° 00000250: **Barraza, Cintia**, DNI N° 35.484.326. (Expte. N° 36987/376/D/2018);
- F. 6007/B N° 00000288: **Dip, Nilda Lucinda** DNI N° 30.068.995 y **Barraza, Rocío Gabriela** DNI N° 41.125.628. (Expte. N° 36983/376/D/2018);
- F. 6007/B N° 00000248: **Veliz, Nadia del Valle** DNI N° 29.338.609, **Bazan Paola Yanina**, DNI N° 40.529.730 y **Lescano, María Eugenia** DNI N° 39.140.249. (Expte. N° 36235/376/D/2018);

Que dicha omisión se encuentra penada en el art. 79 del C.T.P que 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/o quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.*

La sanción de clausura dispuesta en el párrafo anterior se aplicará por cada trabajador no registrado y declarado. La clausura tendrá lugar no solo donde se constatare al trabajador objeto del hecho u omisión, sino también 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”; y no pudiendo aplicarse más de 10 (diez) días de clausura, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente **GOMEZ, DANIEL MARINO, CUIT N° 23-20759260-9**, y en consecuencia: **1) REDUCIR** las sanciones impuesta mediante las Resoluciones N° C 104/16, C 105/19 y 106/19, de fechas 14/06/2019 y 21/16/2019, quedando la misma graduada en una clausura de 10 (diez) días de los establecimientos que a continuación se indican: Av. Ejército del Norte N° 2231, Av. Independencia N° 3.109, Av. Estado de Israel N° 1878, Av. Belgrano N° 2795, de la ciudad de San Miguel de Tucumán, y Calle 5 y Diagonal 0, Las Talitas, 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 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 presentado por el contribuyente **GOMEZ, DANIEL MARINO, CUIT N° 23-20759260-9**, y en consecuencia: **1) REDUCIR** las sanciones impuesta mediante las Resoluciones N° C 104/16, C 105/19 y 106/19, de fechas 14/06/2019 y 21/16/2019, quedando la misma graduada en una clausura de 10 (diez) días de los establecimientos que a continuación se indican: Av. Ejército del Norte N° 2231, Av. Independencia N° 3.109, Av. Estado de Israel N° 1878, Av. Belgrano N° 2795, de la ciudad de San Miguel de Tucumán, y Calle 5 y Diagonal 0, Las Talitas, Provincia de Tucumán.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

M.S.P.



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION