

SENTENCIA N° 192/2022

Expte. N° 119/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de OCTUBRE de 2022 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L. S/Recurso de Apelación"** Expte. N° 119/926/2020 (Expte. DGR N° 11.091/376/D/2019) y;

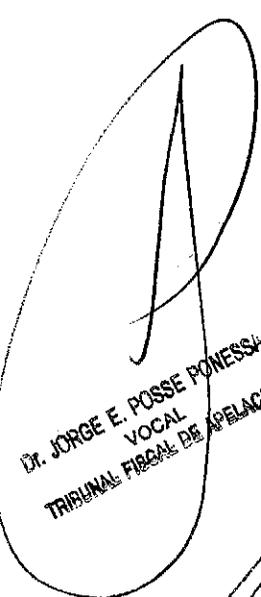
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I.- A fojas 80/84 del Expediente N° 11.091/376/D/2019, el contribuyente EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L., CUIT N° 30-71060293-6, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 248/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/12/2019. En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de DIEZ (10) días en su establecimiento comercial situado en calle 24 de Septiembre N° 551, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P.

En su recurso, plantea que el art. 79 invocado por la DGR, no se aplicaría en su caso particular, en el momento que no posee competencia para resolver sobre relaciones de tipo cooperativo como tampoco tiene la aptitud para determinar si los vínculos cooperativos son relaciones típicas laborales.

Afirma que los Organismos que deben intervenir en el presente caso, son el Instituto Provincial de Acción Cooperativa y Mutual (IPACYM) y/o el Instituto Nacional de Asociativimos y Economía Social (I.N.A.E.S.) conforme las disposiciones de la Ley Nacional N° 20.337.



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

Por ello, sostiene que las personas que se encontraban en el local comercial, el día del relevamiento efectuado por los inspectores de la DGR, revisten el carácter de asociados a una cooperativa de trabajo y por ende se excluye lisa y llanamente la infracción normada en el artículo N° 79 del CTP. Cita doctrina y jurisprudencia acorde al caso particular y solicita se deje sin efecto la Sanción de Clausura impuesta.

II.- A fojas 01/03 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 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el contrato de locación de servicios celebrado entre la firma y la cooperativa de trabajo presentado, carece de fecha cierta, siendo este un instrumento privado sin fuerza probatoria de acreditar la relación contractual de los intervinientes.

Afirma que la infracción fue constatada por medio del acta de comprobación, en donde surge del relevamiento que la contribuyente poseía empleados sin registrar conforme los requisitos legales, configurándose el hecho punible del art. 79 del CTP.

III.- A fs. 09 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 79/20, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- Que con carácter previo corresponde hacer mención a las circunstancias extraordinarias del presente caso, a las que se encontró sometido el proceso radicado ante este Tribunal, que no solo produjo consecuencias en diversos aspectos del procedimiento, sino también a la actividad económica del rubro comercial de la firma.

Por Decreto N° 260/2020 del Poder Ejecutivo Nacional se declaró la emergencia pública por el plazo de un año a partir de su entrada en vigencia.

Por Decreto de Necesidad Urgencia N° 1/1 del 13/03/2020, y sus complementarias y modificatorias, el Poder Ejecutivo Provincial declaró la Emergencia Epidemiológica en todo el territorio de la Provincia. Como medida de

aplicación se dictó el decreto 611/1 de fecha 16/03/20; que ordenó importantes restricciones en la prestación de servicios del personal de la Administración Pública Provincial Centralizada y Descentralizada; que fue objeto de sucesivas prórrogas; por normas complementarias y modificatorias. -

Por decreto 634/3 (ME) de fecha 28/03/2020 emitido por el Ministerio de Economía de la Provincia de Tucumán, se estableció que la Dirección General de Rentas no computará los plazos procedimentales correspondientes a los días hábiles administrativos comprendidos entre el 17 y el 31 de Marzo de 2020, ambos inclusive. De igual modo, por Acordada N° 211/20 el Poder Judicial declaró asueto extraordinario por razones sanitarias a partir del día 17/03/20 hasta el día 31/03/20 inclusive, con suspensión de plazos procesales y administrativos, restringiendo la atención al público y asistencia del personal al lugar de trabajo. Dichas normas fueron objeto de sucesiva prórrogas, por medio de normas modificatorias y complementarias. -

Las medidas aludidas se dictaron en virtud de la declaración de emergencia en materia de salud pública, con motivo de la pandemia por el brote del Coronavirus (Covid-19), declarada por la Organización Mundial de la Salud (OMS). -

Como consecuencia de lo dicho, con el objetivo de actuar en consonancia con lo dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional y Provincial; por el Poder Judicial de la Provincia y por el Ministerio de Economía; este Tribunal dictó las normas correspondientes a tal fin. En este sentido, por medio de las Resoluciones de Presidencia N° 50 del 19/03/20; N° 55 del 03/04/20; N° 56 del 14/04/20; N° 70 del 27/04/20; N° 74 del 26/05/20; 147 del 05/08/20; N° 160 del 26/08/20; y Acuerdo N° 12 del 25/09/20; se suspendieron todos los plazos procedimentales correspondientes a días hábiles administrativos entre el 17 de Marzo y el 24 de Mayo; entre el 03 al 28 de Agosto; y entre el 28 de setiembre y el 02 de octubre, todos ellos inclusive. -

La suspensión de los plazos ha implicado una adecuada garantía para los contribuyentes y para el fisco, a fin de resguardar el derecho de defensa de aquellos, evitando el decaimiento de facultades, derechos y acciones en las que el transcurso del tiempo pudiera tener eficacia frustratoria.

En igual sentido, este Tribunal no es ajeno al impacto negativo que se produjo en la economía de la provincia, a causa del SARS- Covid-19, viéndose directamente afectada el sector gastronómico debido a las medidas adaptadas o protocolos de bioseguridad implementados durante el confinamiento mencionado anteriormente.

V.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

A fojas 01 rola Acta F 6006 0001-00115579, así como planilla de relevamiento de personal (fs 07/09), dejando constancia en la Planilla de Relevamiento de Trabajadores de la existencia de 08 personas efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento de la contribuyente.

Siendo notificado de la audiencia de descargo (fs 56) conforme lo dispuesto por el artículo N° 1 de la RG (DGR) 119/06, la firma contribuyente se presentó a estar a derecho, según consta a fojas 57/70.

La Resolución N° C 248/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/12/2019 resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de DIEZ (10) días en su establecimiento comercial sito en calle 24 de Septiembre N° 551, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 79 del C.T.P.

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.*"

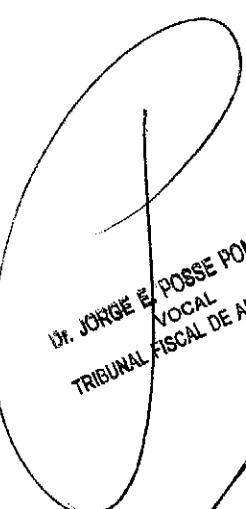
La clausura dispuesta en el párrafo anterior se aplicará por cada trabajador no registrado y declarado. La misma tendrá lugar no sólo donde se constatare al trabajador objeto del hecho u omisión, sino también en los que constituyan el domicilio legal y fiscal de los infractores y el correspondiente al 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...”

VI.- Expuesto el marco normativo y 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 validez y efectos del contrato obrante en autos celebrado entre EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L. y la COOPERATIVA DE TRABAJO SERCOOP LTDA.

El apelante considera que la DGR no tiene competencia para controlar e inspeccionar a las cooperativas y su legalidad, ya que la Autoridad de Aplicación en la materia es el Instituto Provincial de Acción Cooperativa y Mutual (IPACYM) y/o el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (I.N.A.E.S.) conforme las disposiciones de la Ley Nacional N° 20.337.

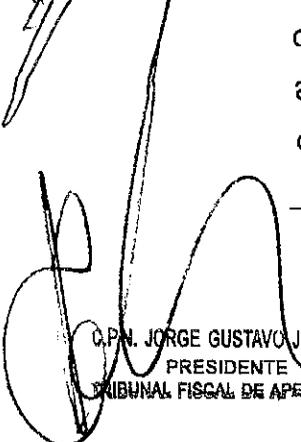
En contra posición a lo expuesto, la Autoridad de Aplicación refuta la oponibilidad del instrumento por falta de fecha cierta, por carecer del sellado correspondiente al Impuesto de Sellos y tiene por acreditada la infracción imputada en los términos del art. 79 del CTP.



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

Asimismo, la DGR reconoció la competencia de los institutos mencionados por el contribuyente, con respecto a la relación contractual entre la firma apelante y la cooperativa.

La cuestión a desentrañar es determinar si en la especie puede tenerse por configurada respecto de la firma apelante, la infracción normada en el artículo 79 del CTP, ocupar trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

El contribuyente aduce una relación contractual entre EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L. y la COOPERATIVA DE TRABAJO SERCOOP LTDA., en el sentido de que a las cooperativas creadas en virtud de la Ley 20.337 le resulta aplicable las previsiones del art. 27 de la LCT en cuanto a la posibilidad que los socios de dichas cooperativas puedan eventualmente revestir el carácter de empleado de la misma, atento la naturaleza eminentemente social y de ayuda recíproca a través de las cuales el Estado brinda distintos tipos de beneficios a sus asociados; exigiéndoles como contraprestación el cumplimiento del trabajo.

El artículo 27 de la LCT dice: “— **Socio-empleado.** —*Las personas que, integrando una sociedad, prestan a ésta toda su actividad o parte principal de la misma en forma personal y habitual, con sujeción a las instrucciones o directivas que se le impartan o pudieran impartírseles para el cumplimiento de tal actividad, serán consideradas como trabajadores dependientes de la sociedad a los efectos de la aplicación de esta ley y de los regímenes legales o convencionales que regulan y protegen la prestación de trabajo en relación de dependencia*”.

Lo discutido en autos, recae sobre el carácter de empleados en relación de dependencia del EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L., con respecto a las personas constatadas por la DGR y por ende la afectación del hecho punible contemplado en el art. 79, o si revisten la condición de asociados a la COOPERATIVA DE TRABAJO SERCOOP LTDA., en el momento que se encuentra constituida y organizada conforme las disposiciones de la Ley 20.337.

En este caso particular, considero que la Autoridad de Aplicación no acreditó con suficientes fundamentos y elementos probatorios, que el apelante infringió con su conducta lo normado por el art. 79 del C.T.P., atento que durante el procedimiento

efectuado, así como en la resolución sancionatoria y escrito de contestación de agravios, solo se limitó a negar la fuerza probatoria del contrato de locación de servicios celebrado entre la firma y la cooperativa de trabajo, por carecer de fecha cierta.

En este sentido, considero que las probanzas aportadas por la DGR carecen de la entidad necesaria para generar convicción acerca de que la firma accionada encuadra en el ilícito regulado por el art. 79 del CTP, no existiendo en autos pruebas suficientes para acreditar el efectivo incumplimiento alegado.

En la especie no puede tenerse por configurado respecto del contribuyente, la afectación del hecho punible del artículo en cuestión, ya que la presente situación amerita la adecuada determinación de las situaciones fácticas que originan la sanción apelada, en el momento que la medida impuesta aparece como una sanción extrema, con significativa incidencia patrimonial, cuya procedencia requiere un análisis estricto, de modo tal que guarde una adecuada relación entre la sanción que se aplica, el bien jurídico que se intenta proteger y las pruebas fácticas que fundamenten la sanción.

La pretensión fiscal deriva de atribuir al contribuyente EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L. actos engañosos, determinados y fundados en la respectiva resolución, pero que no se particularizan con la sanción aplicada, lo que lleva a considerar que el comportamiento observado por la encartada no puede afirmarse que es de carácter fraudulento con las normas laborales, ya que para confirmar la sanción recurrida, se debe tener la certeza y convicción necesaria que la maniobra por la que supuestamente se perjudicó al Fisco, mediante un contrato de locación de servicios con una cooperativa de trabajo, encuadre correctamente en la figura prevista en el citado artículo.

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento, la CSJT ha decidido: *"Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001). 'No interesa, para esta teoría, la condición actora o demandada asumida por cada parte ni la naturaleza aislada del hecho sino los presupuestos fácticos de las normas jurídicas, de manera tal que cada una de las partes se halla gravada con la carga de probar las menciones de hechos contenidas en las normas con cuya aplicación aspira a beneficiarse, sin que interese el carácter constitutivo, impeditivo o extintivo de tales hechos' (cfr. Palacio-Alvarado Velloso, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, T° 4, pg. 368) (CSJT, "Felman, Salomón vs. Braude, Manuel y otro s/Cobro (Ordinario)", sent. n° 263 del 30/04/2004). En el mismo sentido, se sostuvo que 'La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa' (CSJT, "Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo", sent n° 550 del 28/06/2000)". Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario", Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.

En conclusión, considero que la conducta típica descrita por el art. 79 de la ley 5121 no fue debidamente acreditada. En efecto, de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos y de la resolución que aquí se recurre se desprende que el Fisco afirmó que por un lado existe una relación entre los asociados con la cooperativa de trabajo de innegable competencia de los institutos (IPACYM o (I.N.A.E.S.) y segundo existe una relación contractual de la cooperativa con sus recursos humanos prestando servicios en el local explotado por la firma, sin efectuar una valoración por parte del organismo fiscalizador, con respecto a las circunstancias tipificantes de una conducta tendiente a no registrar trabajadores en relación de dependencia con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, conforme lo dispone el art. 79. Dicha falta valoración provoca en este juzgador la convicción de que la vulneración del bien jurídico protegido no fue debidamente acreditada y por ende corresponde desestimar la pretensión de la DGR.

En conclusión y conforme lo expuesto, corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L., CUIT N° 30-71060293-6 y en consecuencia dejar sin efecto la Resolución N° C 248/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/12/2019.

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,

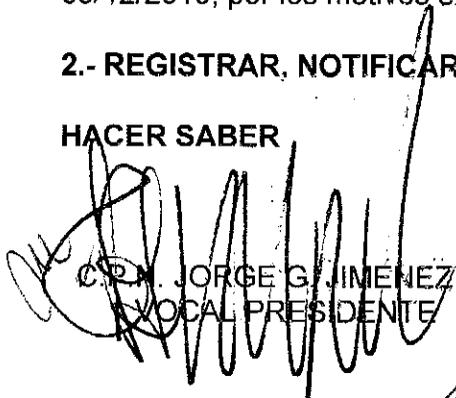
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

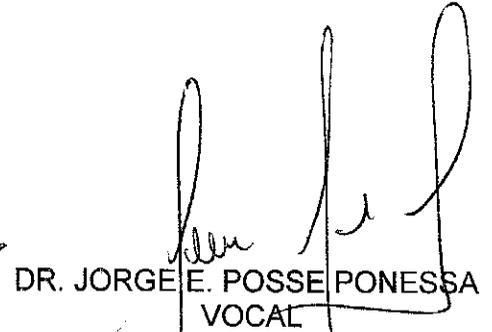
RESUELVE:

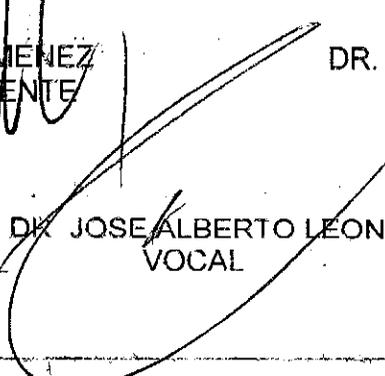
1) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **EL MOLINO GASTRONOMIA S.R.L., CUIT N° 30-71060293-6** y en consecuencia dejar sin efecto la Resolución N° C 248/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/12/2019, por los motivos expuestos.

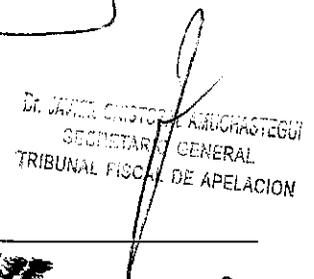
2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

HACER SABER


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JAVIER GUSTAVO AMICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MI

