

En San Miguel de Tucumán, a los 28 días del mes de JUNIO de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: “**DULCE TENTACION S.R.L. s/RECURSO DE APELACIÓN**” Expte. Nro. 36/926/2020 y Nro. 22658/376-D-2019 (DGR) 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. Que a fs. 39/41 Expte. N° 22658/376-D-2019, Ezequiel Giudice, apoderado de **DULCE TENTACION S.R.L. C.U.I.T. N° 30-71189747-6** interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 230/19 de fecha 28/11/2019 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 36). En ella se resuelve: 1.-**NO HACER LUGAR** a la defensa formulada por el contribuyente **DULCE TENTACION SRL** y **APLICAR** una sanción de **CLAUSURA** por el término de DOS (2) días el/los establecimiento/s, 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 comercial sito en calle Jujuy N° 2339, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. 79 del C.T.P.

Sostiene que la sanción que se le pretende imputar es improcedente y contraria a derecho, por lo que debería dejarse sin efecto.

Indica que la persona relevada no es empleada de su representada, sino se trata de un asociado de la Cooperativa de trabajo SERCOOP, que al momento del relevamiento se encontraba realizando tareas de reposición externa dentro del local, pero prestando servicios para la cooperativa como asociado, haciéndolo en virtud del contrato de locación de servicios cooperativos existente entre su mandante y la cooperativa.

Considera también que la sanción impuesta, además de no corresponder, resulta ser sumamente gravosa, ya que dos días de clausura para un pequeño comerciante pueden llegar a costarle el negocio.

Ofrece prueba informativa y documental.

Por lo expuesto, solicita se deje sin efecto la Resolución N° C 230/19 de fecha 28/11/2019.

II. A fs. 60/61 del Expte. N° 22658/376-D-2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148.

Indica que el contrato que adjunta el apelante no se encuentra sellado ni intervenido por ninguna dependencia pública. Es decir que el instrumento privado con el cual pretende demostrar una relación contractual previa a la inspección carece de fecha cierta, situación que genera dudas acerca de la veracidad del instrumento o por lo menos de la fecha de celebración del mismo.

Se queja de que toda la documentación aportada está acompañada en copia simple y por lo tanto carecen de eficacia jurídica, por lo que solicita se desestime la misma conforme lo establecido en el artículo 33 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 4537.

Cita jurisprudencia al respecto.

Por lo dispuesto, considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto por la firma.

III.- A fs. 08 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 73/20, 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 implicó 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 afectado 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 fs. 01 del Expte. D.G.R. N° 22658/376/D/2019 rola Acta F 6006 0001-00116674, así como planilla de relevamiento de personal (fs 02/03), en donde se dejó constancia de la existencia de 04 personas efectuando tareas inherentes al giro comercial del establecimiento de la contribuyente, de los cuales solo 1 (uno) de ellos, se encontraba registrado conforme surge de Acta de fs. 16.

Siendo notificado de la audiencia de descargo (fs. 17) conforme lo dispuesto por el artículo 1 de la RG (DGR) 119/06, la firma contribuyente se presentó a estar a derecho, según consta a fs. 24.

La Resolución N° C 230/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/11/2019 resuelve NO HACER LUGAR a la defensa formulada y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de DOS (2) días el/los establecimiento/s, 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 comercial sito en calle Jujuy N° 2339, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. 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 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 DULCE TENTACION S.R.L. y la COOPERATIVA DE TRABAJO SERCOOP LTDA.

El apelante considera que la sanción que se le pretende imputar es improcedente y contraria a derecho ya que la persona relevada no es su empleado, sino se trata de un asociado de la Cooperativa de trabajo SERCOOP, que al momento del relevamiento se encontraba realizando tareas de reposición externa dentro del local, por lo que debería dejarse sin efecto.

Por su parte, 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. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 DULCE TENTACION S.R.L. y la COOPERATIVA DE TRABAJO SERCOOP LTDA.

Es importante remarcar que a las cooperativas creadas en virtud de la Ley 20.337 les 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 impartirse 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 empleado en relación de dependencia del DULCE TENTACION S.R.L., con respecto a Vargas Maximiliano Sebastián DNI 37.727.392 y por ende la afectación del hecho punible contemplado en el art. 79, o si reviste la condición de asociado 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 DULCE TENTACION 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 de 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 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, Tº 4, pg. 368) (CSJT, "Felman, Salomón vs. Braude, Manuel y otros/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. Dicha falta, 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.

Por último, es importante traer a colación que el criterio establecido en autos ya fue adoptado por este Tribunal en un caso análogo: "El Molino Gastronomía SRL s/Recurso de Apelación Expte. 119/926/2020" Sentencia N° 191/2022 de fecha 11/10/2022.

En conclusión y conforme lo expuesto, corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente DULCE TENTACION S.R.L., CUIT N° 30-71189747-6 y en consecuencia dejar sin efecto la Resolución N° C 230/19 de fecha 28/11/2019 emitida por la Dirección General de Rentas.

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 la contribuyente **DULCE TENTACION S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71189747-6** y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución N° C 230/19 de fecha 28/11/2019 emitida por la Dirección General de Rentas.

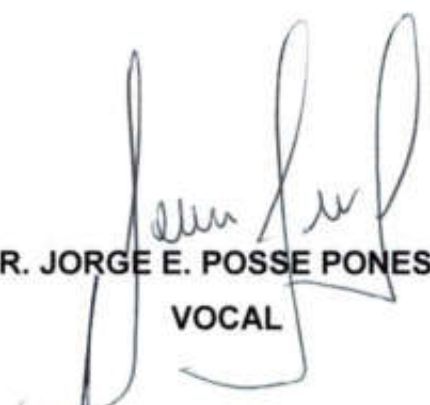
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

HACER SABER

S.G.B.



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION