



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 27 /22

Expte. N° 44/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 24 días del mes de FEBRERO de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, Dr. José Alberto León (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "BREDAR S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 44/926/2021 (Expte DGR N° 28466/376-B-2019)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León expresó:

I.- A fs. 34/51 del Expte. 28466/376-B-2019 (D.G.R.), el contribuyente BREDAR S.A. CUIT N° 30-51290816-7, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 138/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.01.2021, obrante a fs. 29/30. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de Retención respecto al sumario instruido a fs. 12. Y en consecuencia APLICAR a la firma una multa de \$291.000 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil con 00/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 09/2019.

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea que por un error involuntario no realizó el pago en su rol de agente de retención del Impuesto sobre los ingresos Brutos en tiempo y forma, puesto que dicha obligación vencía el día 16.10.19. No obstante al percatarse de la situación, y en su afán de cumplir debidamente con su deber se presentó de manera espontánea el día 01.11.2019 realizando el pago no solamente del capital sino también de sus intereses resarcitorios.

Sin embargo, expresa que ese mismo día fue notificado de la instrucción de sumario. Lo que implica que, se daría el supuesto de que la notificación de la instrucción sumarial y el pago espontaneo de la obligación tributaria se da el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



mismo día, es decir el 01.11.2019, situación que no habría tenido en cuenta el ente recaudador a la hora de dictar la resolución en cuestión.

Solicita aplicación del artículo 91 del CTP, a fin de gozar del beneficio de liberación de la multa.

No obstante solicitar el beneficio expresado anteriormente, solicita también la aplicación del principio de la Ley Penal más benigna, en este caso particular que se apliquen los beneficios del artículo 91 in fine del CTP y aplicar en este caso el 30% del monto ingresado, considerando la mora en el pago.

Expresa que no puede sostenerse válidamente que haya existido una actitud subjetiva de provocar un perjuicio, atento a que no hubo engaño ni ardid ni malicia, tampoco hubo daño o lesión patrimonial, lo que conlleva a que no hubo defraudación fiscal.

Sostiene que existe una clara violación al debido proceso, por cuanto la firma no fue intimada en su instrucción de sumario por las presunciones del art. 88 del CTP, evitando así que pudiera aportar la prueba necesaria a la imputación que se hace referencia.

Manifiesta también la irrazonabilidad de la designación como agente de retención de una empresa sin empleados administrativos, con una evidente carencia de medios administrativos ni estructura o sistema.

Plantea la Nulidad de la notificación electrónica en virtud de que el sistema prevé la constitucionalidad de un domicilio electrónico en la casilla de correo que informa el contribuyente, pero en los hechos, ellos sería solo una simulación fiscal y el contribuyente tiene la carga de tener que ingresar periódicamente para controlar si tiene alguna notificación.

En consecuencia, no puede ser un sitio informático el domicilio de las personas, si no se legisla debidamente el acto de notificar y no se resguardan los derechos de las personas.

Por otra parte, sostiene que el CTP no crea el instituto de agente de retención. Solo lo menciona de manera genérica y sin precisión en torno a la responsabilidad que le toca, y procede a delegar en la DGR (no en el Poder Ejecutivo sino en un organismo descentralizado del mismo) las facultades de crear el instituto y configurarlo.



GESTION DE LA CALIDAD
RI-0008-3780



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

Agrega además que la normativa cuestionada que crea el Régimen de Retención en la provincia de Tucumán, lesiona uno de los principios constitucionales medulares del derecho tributario, como es el principio de legalidad fiscal o reserva de ley.

En el mismo marco sostiene que el Principio de Indelegabilidad legislativa en el Poder Ejecutivo en materia tributaria no ha sido reafirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Camaronera Patagonia SA C/ el Ministerio de Economía y otros sobre amparo", del 15.04.2014". y aplicado dicho precedente al caso analizado puede concluirse que se vulneraría el principio referido, atento a que el artículo 32 del CTP establece la responsabilidad de los Agentes de Retención, Percepción y Recaudación e Información, realizando una delegación legislativa prohibida por nuestro sistema constitucional, tanto de la Nación como de la Provincia.

III. A fojas 46/52 del Expte. N° 44/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que el artículo 86° prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, y que le corresponde probar su inocencia.

Sostiene que en el presente caso la conducta infraccional se cumplió por haber ingresado el contribuyente los periodos fuera de término.

Rechaza el pedido de aplicación del artículo 91 del CTP por no haberse realizado el pago de forma espontánea.

Respecto a su designación como agente de Retención afirma que la misma fue legal y en caso de estar de desacuerdo debería haber recurrido la resolución que lo nombra pero no incumplirla.

III. A fs. 63 del expediente N° 44/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 225/2021, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 138/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.01.2021 es ajustada a derecho.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JG
Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-2000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por RAM
Norma RAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En primer lugar, el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos.

Si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista "Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias", supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por otro lado, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 09/2019, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma porque se tratan de fondos ajenos.

En cuanto al planteo de aplicación del artículo 91, corresponde resaltar que el mismo requiere que el pago se realice de forma espontánea, situación que no se cumplió en el presente caso, ya que la instrucción de sumario se notificó en fecha 01.11.2019, realizando el pago el contribuyente en fecha 04.11.2019.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-0760



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

El agente pretende se aplique el beneficio de la presentación espontánea establecido por el art. 91 del C.T.P., considerando que la DGR ha errado en la interpretación de la mencionada normativa, cuando dicho artículo es inoponible al caso particular, no solo porque no resulta aplicable a los agentes de retención en su carácter de responsable por deuda ajena, sino también porque el pago efectuado fue posterior a su vencimiento y al emplazamiento efectuado por la DGR, tal como fue analizado en el párrafo precedente.

Pretende el apelante se aplique retroactivamente las disposiciones de la Ley 9235 que introdujo en la redacción del art. 91:

“La simple mora en el ingreso de los tributos por parte de los agentes de retención, percepción o recaudación cuando el mismo se efectúe espontáneamente, hará surgir la obligación de abonar conjuntamente con aquellos el siguiente recargo, calculado sobre el importe original:

1. Hasta diez (10) días corridos de atraso: veinte por ciento (20%) del impuesto que se ingrese fuera de término.
2. Hasta veinte (20) días corridos de atraso: treinta por ciento (30%) del impuesto que se ingrese fuera de término.
3. Hasta treinta (30) días corridos de atraso: cincuenta por ciento (50%) del impuesto que se ingrese fuera de término.

La aplicación del recargo por simple mora será automática y no requerirá acto administrativo alguno, debiendo hacerse efectiva juntamente con el pago del impuesto e intereses, identificándose la imputación a dicho concepto en la forma que disponga la Dirección General de Rentas.

El recargo previsto dentro de los plazos establecidos por el presente artículo será liberatorio de las sanciones establecidas en los artículos 85 y 86 de este cuerpo legal.”

La mencionada modificación empezó a tener vigencia después de su publicación en el boletín oficial, es decir que se hace extensiva solo para los vencimientos posteriores al 24.04.2020, que no es el caso de autos.

Resulta improcedente la pretensión de la aplicación retroactiva de dicha norma, porque no se trata de una norma penal, ya que no se trata de una “sanción” el recargo impuesto sino que se trata de una prestación accesoria a la obligación tributaria vinculada con la mora.

JORGE E. ROSSE BONESSA
VOCAL
FISCAL DE APELACION
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
FISCAL DE APELACION
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

Respecto al planteo de nulidad de las notificaciones que realiza el contribuyente, las que fueron realizados en su domicilio fiscal, cabe resaltar lo establecido por el art. 38 (bis) del C.T.P. el que dispone que: "Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.

Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía.

La constitución del domicilio fiscal electrónico no exime a los contribuyentes y responsables de su obligación de denunciar su domicilio fiscal y los cambios del mismo en los términos de los Artículos 36, 37, 38 y 39, ni limita o restringe las facultades de la Dirección General de Rentas de practicar notificaciones por medio de soporte papel en este último.

Sin perjuicio de lo expuesto en el primer párrafo, la Autoridad de Aplicación podrá disponer la constitución obligatoria del domicilio fiscal electrónico, en los casos que establezca la misma."

Por otro lado, la RG (DGR) N° 31/17 procedió a la implementación del mismo con carácter voluntario, reservando a la DGR la facultad de establecer la obligatoriedad con su constitución a aquellos contribuyentes y/o responsables que estime procedente, mediante el dictado de la correspondiente resolución de alcance general. En ejercicio de dicha facultad, la DGR dicto la RG (DGR) N° 72/2017, la cual estableció la obligatoriedad de constitución del domicilio fiscal electrónico respecto de los contribuyentes incluidos en su anexo, el cual es el caso de la firma apelante.

Es por lo expuesto y siendo obligatorio el mismo, que el apelante debe ajustarse a lo establecido ut supra.

En cuanto a la pretendida inconstitucionalidad del régimen de retención cabe decir que resulta plenamente constitucional la creación de sistemas de retención, percepción y recaudación impuesto por la ley para una mejor retención de la renta



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-2000-2769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

pública (art. 101 inc. 123 de la Constitución de la Provincia de Tucumán); es que el deber de colaborar con la Administración implica una prestación personal de carácter público, de raigambre constitucional, y se encuentra consagrado en el art. 22 de la constitución provincial.

Por otro lado, el art. 161 del Código Tributario Provincial establece: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma."

Por último, en cuanto a su designación como agente de Retención, corresponde tener presente lo establecido por el art. 32 del C.T.P.: "Son responsables en carácter de agentes de retención, de percepción o recaudación los sujetos designados por la ley o por el instrumento correspondiente, según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente.

La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información."

La Dirección General de Rentas cuenta con la potestad para la mencionada designación, y fue así que el apelante quedo constituido como Agente de Retención mediante la correspondiente RG. En caso de no haber estado de acuerdo con la mencionada designación podría haberla recurrido o solicitar su modificación en el momento en que sucedió la misma y no en esta instancia.

Corresponde afirmar que introducir en esta instancia el planteo contra su designación como Agente de Retención deviene extemporáneo sumado a que en el presente caso no se trata de que el agente no actuó como tal, sino que actuó como tal pero no ingreso las sumas retenidas.

Por lo expuesto corresponde:

I.NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BREDAR S.A. CUIT N° 30-51290816-7, en contra la Resolución N° M 138/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.01.2021, obrante a fs. 29/30, y en consecuencia confirmar la misma la cual impone una multa de \$291.000 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil con 00/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.P.M. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IQAM
Norma IRAN-ISO 9001:2015



en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 09/2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BREDAR S.A. CUIT N° 30-51290816-7, en contra la Resolución N° M 138/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.01.2021, obrante a fs. 29/30, y en consecuencia confirmar la misma la cual impone una multa de \$291.000 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil con 00/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 09/2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

M.F.B.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

M
[Signature]
CPN. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

[Signature]
DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL

[Signature]
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

[Signature]
DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION