

SENTENCIA N° 298/2023

Expte. N° 38/926-2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ..!!... días del mes de VIERNES de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**ESTABLECIMIENTOS AGRICOLAS EL BARCO S.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 38/926-2021 (Expte. DGR N° 28467/376-E-2019) y; El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

1. Que a fojas 33/49 del Expte. DGR N° 28467/376/E/2019 el contribuyente **ESTABLECIMIENTOS AGRICOLAS EL BARCO S.A.**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3446/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 22.12.2020 obrante a fs. 29/30 del expte. mencionado. La Resolución N° M 3446/20 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente contra el sumario instruido a fs. 11, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; 2°.- **APLICAR** a la firma **ESTABLECIMIENTOS AGRICOLAS EL BARCO S.A.**, C.U.I.T. N° 33-70966569-9, una multa de \$ 314.388,30 (Pesos Trescientos Catorce Mil Trescientos Ochenta y Ocho con 30/100) equivalente a dos (2) veces el monto retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 09/2019..."

El contribuyente en su Recurso presentado el 18.02.2021 a fs. 33/49 del Expte. N° 28467-376-E-2019 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

En primer término sostiene que habría presentación espontánea, diciendo 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, que dicha obligación vencía el 16/10/2019 y que se habría presentado en forma espontánea el día 01/11/2019 cancelando el capital adeudado y los intereses, considerando



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

aplicable el artículo 91 del Código Tributario Provincial, citando también el artículo 73 del Digesto Tributario, solicitando sean aplicables al caso en cuestión.

Bajo el título "Inexistencia de defraudación" realiza un análisis de la ausencia de dolo y de daño, evidenciando la falta del elemento subjetivo para que se produzca la defraudación, realizando un extenso argumento el cual se da por reproducido en honor a la brevedad administrativa.

Aduce violación del debido derecho de defensa diciendo que no habría sido intimado de la instrucción sumarial por las presunciones del artículo 88 del Digesto Tributario, citando jurisprudencia que considera aplicable al caso, considerando que no habría podido defenderse. Al respecto, afirma que el perjuicio producido por el pago fuera de término ya estaría zanjado, considerando que la intimación no fue necesaria para su cobro.

Solicita la aplicación de la Ley Penal más benigna, considerando nuevamente la aplicación del artículo 91 Código Tributario Provincial *in fine*, pues la sanción a aplicar es más benigna que la que se aplica, teniendo en cuenta que la norma dispone la aplicación del recargo en un 30% del monto no ingresado.

Deja planteada la nulidad de la notificación electrónica, considerando que la norma que lo rige, artículo 38 bis sería carente de eficacia y certeza, creando una evidente inseguridad jurídica, poniendo en peligro el debido ejercicio del derecho de defensa, pues se aparta de las normas de fondo que rigen las disposiciones sobre su domicilio.

Por último realiza una exposición de los derechos y garantía constitucionales lesionados por el régimen de agentes de retención y analiza todo el sistema normativo que rige para los agentes en general, dejando planteado la inconstitucionalidad de dicho sistema, lo que se da por reproducido íntegramente en honor a la brevedad administrativa.

Aporta las pruebas que consideran a su derecho, hace reserva del caso federal, solicitando se haga lugar al recurso interpuesto, dejando sin efecto la resolución cuestionada.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 37/48 del Expte. N° 38/926-2021, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que, ante el planteo de la aplicación del artículo 91 del Código Tributario Provincial, al respecto, cabe indicar que yerra el apelante al sostener que su situación encuadra en dicha normativa en tanto su primer párrafo no resulta aplicable al caso. La regla jurídica excluye, por omisión, a los agentes de retención, en tanto estos no revisten el carácter de contribuyentes, sino de responsables por deuda ajena.

Por otra parte el contribuyente pretende que se lo libere de sanción en virtud de lo establecido por el artículo 73 del Código Tributario Provincial por haber cancelado la obligación reclamada en autos el mismo día de la notificación del sumario instruido. No obstante, cabe considerar que no resulta procedente tal beneficio opuesto por el apelante, por cuanto el mencionado artículo cubre todas aquellas situaciones de rectificación espontánea en la presentación de declaraciones juradas.

Con respecto de sus planteos de fondo, 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 al Fisco. La conducta prevista en el artículo mencionado se configura por el hecho de haber mantenido el responsable en su poder los tributos retenidos después de haber vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

El hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado artículo, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización, lo fue con posterioridad a su vencimiento respectivo. Acreditado el elemento material en la conducta sancionada, cabe referirse al elemento subjetivo de la misma, esto es el dolo en su comisión. Cabe destacar que en la resolución cuestionada se dejó debidamente sentado que la conducta del agente encuadra en la presunción de dolo prevista en el artículo 88 inciso 3 del Código Tributario Provincial, efectuándose una adecuada exposición argumentativa respecto a la acreditación de dicho elemento en el caso bajo análisis.

Si bien que el artículo 86° del Código Tributario Provincial 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

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

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.

La existencia de estas presunciones legales de defraudación no implica colisión alguna con la presunción de inocencia que rige en materia penal; y estando acreditado y reconocido que se omitió ingresar tempestivamente lo retenido, en el caso bajo examen, la presunción legal no ha sido desvirtuada.

Recalca que los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los responsables, más allá del término que la Ley permite.

Por lo que conforme las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 3446/20 de fecha 22.12.2020, confirmando la misma.

III. A fojas 55 del Expte. N° 38/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 236/2021 de fecha 11.08.2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 3446/20 de fecha 22.12.2020, resulta ajustada a derecho.

En primer término, trataremos la pretensión del apelante de acogerse al beneficio de la presentación espontánea contenido en el art. 91 y, de acuerdo a lo planteado por el apelante, el art. 73 del Código Tributario Provincial. Ello, en virtud de haber cancelado la obligación reclamada en autos el mismo día de la notificación del sumario instruido.

Preliminarmente cabe decir que el art. 73, tal como lo expresa su letra, se refiere únicamente a la rectificación espontánea en la presentación de declaraciones juradas: *"No es punible el que rectifique o complete declaraciones inexactas o incompletas, o salve omisiones espontáneamente, siempre que no se produzcan a raíz de inspección realizada u observación formal y notificada por parte de la Autoridad de Aplicación, salvo disposiciones especiales en contrario."*

De ello se desprende que el mencionado beneficio tiene un carácter estrictamente formal, al despenalizar la conducta de los contribuyentes que rectifiquen o completen declaraciones juradas presentadas o corrijan errores cometidos en la confección de las mismas, los que se encontraran eximidos de las sanciones formales que les pudieran corresponder en la medida que lo hagan en forma espontánea.

Es decir, cubre todas aquellas situaciones en que se salvan o rectifican omisiones formales, relacionadas con la presentación de declaraciones juradas, no así omisiones materiales de ingreso de tributos como mal pretende el apelante para intentar liberarse de la sanción que le corresponde por el incumplimiento cometido.

Con respecto al art. 91 del Código Tributario Provincial, el mismo expresa: *"Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos."* Este artículo con la modificación de la Ley N° 9155, es la que se encontraba vigente al momento de la comisión de la infracción. La Ley N° 9155 en su art. 1 inc.10 dispuso: *"Suprimir en el art. 91, la expresión "y/o responsables";* en consecuencia la regla jurídica vigente al momento de la comisión de la infracción, excluye por omisión a los agentes de retención, en tanto estos no revisten el carácter de contribuyentes, sino de responsables por deuda ajena.

Atento a que la firma apelante reviste el carácter de agente de retención y no de contribuyente queda en evidencia el desacierto de pretender aplicar al caso las



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

previsiones del primer párrafo del art. 91 del Código Tributario Provincial, dirigidas específicamente a los contribuyentes.

A partir de la reforma otorgado por la Ley N° 9235 con fecha 24/4/2020, se incorporó el segundo, tercer y cuarto párrafo del art. 91, donde se incluye la espontaneidad en el caso de los agentes de retención, percepción o recaudación, contemplando un recargo tendiente a desalentar el ingreso tardío de los fondos ajenos que detentan en su poder.

En cuanto al marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación, el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 2, establece que: *"(...): Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco."*

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo retuvo el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlo, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Retención. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 2) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente retenidos.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que **ESTABLECIMIENTOS AGRICOLAS EL BARCO S.A.** no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro del plazo legal ya que se verifica que ingresó la

suma correspondiente al mes de Septiembre de 2019 el día 01.11.2019, tal como lo reconoce el propio apelante, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88 del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires –voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).



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

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero", 3ª ed. -t. II. ps. 602 y 603 y Héctor B. Villegas "Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, 1976, p. 170, en el momento en que sostienen que *"el ingreso fuera de término de los tributos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa..."*.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *iuris tantum*, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de **ESTABLECIMIENTOS AGRICOLAS EL BARCO S.A.** los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las retenciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió presentar la correspondiente Declaración Jurada e ingresar los importes retenidos el día 15.10.2019, no obstante ello, presentó la DDJJ el día 16.10.2019 y conservo los importes retenidos en su poder hasta el día 01.11.2019, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. Por último, es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no disponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Los Agentes de Retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el

fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

En cuanto al pedido de aplicación de Ley Penal más benigna, el apelante pretende que se apliquen retroactivamente las disposiciones de la Ley N° 9235 que vino a introducir modificaciones en la redacción del artículo 91 del Código Tributario Provincial, por vía del principio de aplicación retroactiva de la norma penal más benigna con fundamento en el artículo 68 del Código Tributario Provincial.

Interesa, aquí, señalar que el art. 1, inc. 2, de la Ley N° 9.235 (B.O. 24/04/2020) dispuso:

“Incorporar como segundo, tercero y cuarto párrafo del Artículo 91, los siguientes:

“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: 20% (veinte por ciento) del impuesto que se ingrese fuera de término.*
- 2. Hasta veinte (20) días corridos de atraso: 30% (treinta por ciento) del impuesto que se ingrese fuera de termino.*
- 3. Hasta treinta (30) días corridos de atraso: 50% (cincuenta por ciento) 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 norma viene a incorporar un recargo, aplicable en el supuesto que los agentes de retención, percepción o recaudación, ingresen los tributos una vez vencido el

plazo correspondiente. La modificación comenzó a tener vigencia por expresa aplicación del artículo 3 de la citada normativa legal, es decir que se hace extensiva únicamente para todas las obligaciones con vencimiento posterior al 24/04/2020, que no es el caso de autos.

En virtud de lo expuesto, cuadra destacar que resulta improcedente la pretensión del recurrente de aplicación retroactiva de dicha normativa, por no tratarse de una norma penal respecto de la cual corresponda analizar su aplicación en el tiempo, por no referirse a infracción o sanción alguna de naturaleza represiva.

Bajo esta óptica, cabe analizar la naturaleza del recargo moratorio en cuestión que no posee naturaleza penal o represiva por no constituir una "sanción", sino que en realidad reviste una naturaleza distinta.

En primer lugar, se ha señalado que el recargo configura un incremento vinculado con las resultas de la mora (Manuel Ossorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y sociales, buenos aires, Heliasta, 2007, p.810). En el caso que nos ocupa, el incremento aludido se vincula con la mora, no del contribuyente, sino del auxiliar que no ingresa tempestivamente ese importe ajeno.

El agente tiene en su poder fondos ajenos y, por lo tanto, es de vital importancia que los ingrese oportunamente al fisco, a fin de despejar cualquier posibilidad de uso indebido de los mismos y acercar prontamente los recursos al erario público. Siguiendo con el concepto que nos ocupa, una prestigiosa doctrina tributaria entiende que el recargo tributario configura una de las consecuencias de la mora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que esta figura persigue una finalidad preventiva- disuasoria, tendiente a satisfacer el pago del tributo y el cumplimiento de los deberes que lo rodean, contemplando, para el caso contrario, el pago de un valor que se suma al tributo liquidado, por haberlo hecho fuera de los plazos legales, máxime considerando que el agente maneja fondos que no son propios.

Sobre este punto de vista, no puede perderse de vista que el pago del tributo resulta de suprema importancia para nutrir de ingresos públicos al presupuesto general del Estado y que, consecuentemente, su falta de pago, su pago extemporáneo, o pago en menor medida, produce un menoscabo a las finanzas públicas, una lesión patrimonial, agravada por el despliegue adicional de esfuerzos de parte de la Administración Pública para su cabal recaudación (Crf.

Paúl Cahn, Speyer Wells y Juan Carlos Rozo Romero, Derecho sancionatorio tributario, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, 2ª. Ed., p. 620).

En otra línea de pensamiento, existen autores que se enrolan en la postura de sostener que el recargo es una prestación pecuniaria de orden financiero. Así, se ha señalado que "Estas prestaciones no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la administración" (Clavijo Hernández, Francisco, Curso de Derecho Tributario, Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 747).

Finalmente, otra calificada doctrina indica que los recargos son prestaciones accesorias a las tributarias, que no conceptúan necesariamente a la conducta a la cual se conectan como un ilícito civil, cuando el retraso se debe a causas permitidas por el ordenamiento, es decir, no hay por qué implicar ningún tipo de ilícito (Montserrat Ballarín España, Los ingresos tributarios, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 2344).

Es así que, de acuerdo a la doctrina señalada, el recargo dista de ser una sanción, en tanto configura una prestación accesoria a la obligación tributaria, vinculada con un retraso en su cumplimiento y desplegado – en el caso- por una persona distinta del sujeto pasivo del impuesto, pero que tiene la obligación legal de percibirlo, retenerlo o recaudarlo e ingresarlo tempestivamente.

En cualquier hipótesis, mal puede hablarse de sanción, en tanto no estamos en presencia de ilícito ni de pena alguna, sino de una prestación accesoria vinculada con la mora en el cumplimiento de una obligación de colaboración. Y al no constituir una sanción, mal puede otorgársele el carácter de penal o represiva a la hora que receptan, lo que conlleva a concluir sobre la improcedencia de la pretensión del recurrente de que se aplique la Ley 9235 retroactivamente al caso de autos.

Por otro lado, cabe rechazar de plano la nulidad planteada arguyendo la irregularidad de la notificación del sumario instruido, dicha notificación es efectuada en el domicilio fiscal electrónico, conforme a las prescripciones establecidas por el art. 38 (bis) del Código Tributario Provincial al disponer que:

"Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables"



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

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.”

A su vez, 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 de 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 dictó 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, cual es el caso de la firma apelante.

Que el art. 6° de la RG (DGR) N° 31/2017 establece: *“El domicilio fiscal electrónico constituido en los términos de esta resolución general, importa para el contribuyente y/o responsable la renuncia expresa a oponer en sede administrativa y/o judicial, defensas relacionadas con la eficacia y/o validez de la notificación efectuada en el mencionado domicilio.”*, razón por la cual el argumento intentado por el apelante carece de fundamento jurídico alguno.

Respecto al perfeccionamiento de la notificación el artículo 9° establece: *“La notificación informática del acto administrativo, emplazamiento, requerimiento, informe y/o comunicación, realizada por este medio, se considera efectuada en los siguientes momentos, el que ocurra primero:*

a) el día que el contribuyente y/o responsable proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, o el día siguiente hábil administrativo, si aquel fuera inhábil, o


b) el día miércoles inmediato posterior a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles, o el día siguiente hábil administrativo, si aquel fuera inhábil”.

Conforme surge de las constancias obrantes del caso de autos, tanto la instrucción del sumario, y la resolución apelada fueron notificados, existiendo constancia de fecha de lectura por parte del contribuyente, razón por la cual no puede considerarse que no tuvo conocimientos de los actos objeto de la notificación por este medio, no habiéndose vulnerado su derecho de defensa, el cual pudo ser ejercido en tiempo y forma, no resultando contundentes los planteos de nulidad efectuados por el apelante.

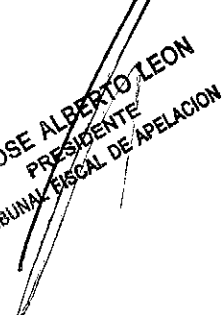
La validez de las notificaciones practicadas mediante domicilio fiscal electrónico tiene sustento en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de Bs. As. En “Viñuela y Cía SCA de fecha 27/12/2017 que estableció: “se entiende por domicilio fiscal electrónico al sitio informático personalizado registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de su obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza...Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo y judicial los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y vinculantes todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen...”.

En el caso de marras el contribuyente tuvo la oportunidad de tomar vista para tener un conocimiento más amplio de las presentes actuaciones, de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en el artículo 123 del Código Tributario Provincial y de expresar sus agravios mediante el descargo y apelación presentados, no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a su derecho de defensa, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado por improcedente.

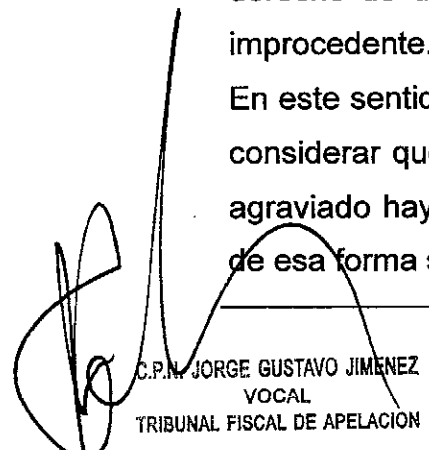
En este sentido se debe rechazar la nulidad impetrada por el contribuyente. Cabe considerar que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Respecto al planteo de inconstitucionalidad formulado, cuadra señalar que no es el ámbito administrativo el adecuado para el planteo y tratamiento de la inconstitucionalidad de las normas aplicadas en autos, debiendo el contribuyente ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. Así, resulta necesario destacar que el ejercicio del control de constitucionalidad de las normas recae exclusivamente en el Poder Judicial.

El art. 161 del CTP es claro al disponer que *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias..."*.

En consecuencia, el análisis de constitucionalidad planteado excede el marco del procedimiento administrativo, debiendo efectuar su planteo por ante las autoridades jurisdiccionales competentes.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **ESTABLECIMIENTOS AGRICOLAS EL BARCO S.A., C.U.I.T. N° 33-70966569-9**, en contra de la Resolución N° M 3446/20 de fecha 22.12.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$314.388,30 (Pesos Trescientos Catorce Mil Trescientos Ochenta y Ocho con 30/100), equivalente a dos (2) veces el monto retenido por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 09/2019, en atención a lo considerado.

Así lo propongo.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **ESTABLECIMIENTOS AGRICOLAS EL BARCO S.A., C.U.I.T. N° 33-70966569-9**, en contra de la Resolución N° M 3446/20 de fecha 22.12.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$314.388,30

(Pesos Trescientos Catorce Mil Trescientos Ochenta y Ocho con 30/100), equivalente a dos (2) veces el monto retenido por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 09/2019, en atención a lo considerado.

2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

A.P.M.

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. CARLOS FEDERICO CUOZZO
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES