

**SEÑORA DIRECTORA:**

En las presentes actuaciones, el Sr. [REDACTED] en carácter de Apoderado de la firma [REDACTED], la Sra. [REDACTED] y el Sr. [REDACTED], en carácter de Socios Gerentes, de dicha firma, interponen a fs. 102/105, 113/117 y 118/122, respectivamente, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Rosario, cuya copia obra a fs. 76 /77, constituyendo domicilio legal en calle [REDACTED] de la ciudad [REDACTED] Provincia [REDACTED].

Mediante el decisorio precitado se procedió a cerrar sumario oportunamente instruido a la firma [REDACTED] por su actuación como Agente de Retención y/o Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de término Multas por defraudación, inherente a las quincenas 10/2012 y 13 a 18/2013, conforme detalle previsto en su artículo 2º y en un todo de acuerdo a lo estipulado en el primer párrafo del artículo 90 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias)

Posteriormente, en fecha 02/06/2017, la Sra. [REDACTED] y el Sr. [REDACTED] por derecho propio, promueven a fs. 162/166 y 151/155, respectivamente, los pertinentes recursos de reconsideración contra los términos de la Resolución N° [REDACTED], mediante la cual se hizo efectivo el apercibimiento del artículo 3º de la Resolución N° 730-2/2016, de extensión de la responsabilidad solidaria, en los términos del artículo 28 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), respecto de los Socios Gerentes de la firma, durante los periodos involucrados en las acreencias reclamadas.

Los remedios fiscales han sido interpuestos en legal tiempo y forma, según lo estipula el artículo 119 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias), con lo que resultan admisibles.

La contribuyente se encuentra inscrita para actuar como Agente de Retención y/o Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Jurisdicción Santa Fe bajo la cuenta N° [REDACTED]

Los recurrentes, en sendos recursos presentados, expresan una serie de agravios, que serán expuestos a continuación.

En primer lugar, se licitan que se declare la nulidad de las resoluciones en virtud de adolecer del vicio de falta de motivación, ello de viene en la dificultad de conocer que es lo que realmente se reprocha, asimismo consideran que se cercena el derecho a defensa, viola el debido proceso y por ende resultan contrarias a la Constitución Nacional.

Manifiestan que la empresa no realizó ninguna maniobra consistente en ardid o engaño, por lo que no causó ningún perjuicio a esta Administración y que incluso ingresó las sumas correspondientes de forma espontánea en la primera oportunidad que le fue posible.

Alegan que la Administración Provincial de Impuestos, con el fin de aplicar la multa por defraudación incurrió en el error de presumir el dolo a partir de los montos retenidos. Sosteniendo que la multa al ser una sanción de naturaleza penal, el dolo no se presume y atento que no se ha probado en este caso la existencia de dolo, no correspondía aplicar la referida sanción. Asimismo solicitan que se contemple la difícil situación financiera que atraviesa la firma como todas las empresas del rubro.

Citan Doctrina y Jurisprudencia a los fines de avalar su postura.

Por su parte, en el escrito recursivo de fs. 151/155 y 162/166, el Sr. [REDACTED] y la Sra. [REDACTED] en términos generales, esgrimen similares argumentos a los expuestos por la firma recurrente, y, además se agravan alegando ausencia de responsabilidad solidaria.

Por último, formulan reserva de derechos para acudir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A fs. 175/177, se expidió la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Rosario, mediante Informe N° [REDACTED], aconsejando rechazar los recursos de reconsideración presentados.

Expuestos los agravios de los recurrentes, se efectúan las siguientes consideraciones:

Es importante destacar, que el procedimiento llevado a cabo por la Administración Regional Rosario ha sido el correcto, toda vez que se ha cumplido con el artículo 13 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), donde se le acordó la debida intervención a los recurrentes, tal como lo demuestra el hecho de que ha planteado los recursos que ahora nos ocupa, en los términos del artículo 119 de la normativa legal vigente.

En cuanto al agravio por falta de motivación del acto, debemos señalar que todas las constancias obrantes en autos constituyen los elementos que sustentan el procedimiento de determinación, habiéndose expuesto, con creta y razonadamente, los motivos que permitieron llegar a la conclusión que se encuentra en la parte resolutive, por lo que, y en



coincidencia con la doctrina al respecto, debe desestimarse lo argumentado por los recurrentes.

En lo que atañe al planteo referido a que la empresa no realizó ninguna maniobra consistente en ardid o engaño y por lo que no causó ningún perjuicio a esta Administración como a la aplicación de multas por defraudación, debemos señalar que esta Administración Provincial de Impuestos se ha ceñido a la normativa vigente en la materia.

En efecto, las multas impuestas, cuyo ingreso se reclama, resultan procedentes atento a que, conforme se expresa en el decisorio impugnado, se verificaron que las retenciones y/o percepciones efectuadas en las quincenas 10/ 2012, 13 a 18 9/2013, correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos fueron ingresadas con posterioridad a los 30 días corridos siguientes al del vencimiento, con lo cual las sanciones se aplicaron conforme a lo previsto en el artículo 90, 1er. párrafo de l Código Fiscal (t. o. 2014 y modificatorias).

Al respecto, amerita traer a colación la parte pertinente del artículo 90 del Código Fiscal vigente que establece:

"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de la multa detallada en el artículo anterior, los agentes de percepción, de retención o de recaudación que mantengan en su poder impuestos percibidos, retenidos o recaudados, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco, salvo que prueben la imposibilidad de hacerlo por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa, y lo establecido en el párrafo siguiente..."

Como surge de la aludida disposición, los agentes de retención o percepción que mantuvieron en su poder los montos de impuestos retenidos después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al fisco, incurrieron en defraudación fiscal.

Consecuentemente, el mero hecho de mantener dicho responsable en su poder los importes retenidos o percibidos fuera de los plazos legales para su ingreso, conlleva —con la instrucción previa del sumario, previsto en el artículo 94 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.)—, a la aplicación de la multa por defraudación.

Vale la pena señalar que, Fiscalía de Estado a través de distintos Dictámenes (Nº 06 36/2016, 1 99/2011, entre otros) ha fijado criterio en cuanto a que no se requiere mayor prueba de una intención defraudatoria que la falta de ingreso en el plazo previsto legalmente, pues si el agente procedió a efectuar la retención, en principio no hay justificativo que amerite no realizar su depósito.

Agrega, Fiscalía de Estado, que la norma contempla coherentemente que esta conducta no se rápe nada tan sólo si se probase la imposibilidad de cumplimiento por fuerza mayor o disposición legal; situación que la recurrente no ha podido demostrar.

Si bien la propia norma de nuestro Código Fiscal establece "*... salvo que prueben imposibilidad de hacerlo por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa...*", dicha situación no ha sido acreditada en autos.

Asimismo, y a pesar de que la empresa podría presentar dificultades financieras, tal como lo expresa la Apoderado de la firma en su recurso, no es causal suficiente para inocular fuerza mayor. Dado que los importes objeto de la presente fiscalización, fueron, por parte de la firma, efectivamente retenidos a sus proveedores y percibidos a sus clientes, y debían ser en consecuencia, depositados a favor de ésta Administración.

Por lo expuesto anteriormente, no estamos en presencia de un caso de "fuerza mayor", ya que el obstáculo presentado (dificultades financieras), no debería interferir en el pago de las retenciones y percepciones efectuadas, con lo cual el planteo de las dificultades de orden financiero, como fundamento de su incumplimiento fiscal, resulta improcedente toda vez que no se encuentra prevista dicha situación en disposición normativa alguna.

Por otra parte, amerita traer a colación el Artículo 4º de la Resolución General 15/97 (texto ordenado según Resolución General 18/2014 y modificatorias) el que establece que los agentes –en el caso de las retenciones- deberán practicarlas en el momento del pago según define el Artículo 20 de la precitada disposición.



Cabe agregar que, cuando se trata de agentes de retención o percepción, se entiende que éstos tienen mayores responsabilidades y deberes frente al Fisco que los simples contribuyentes, debido a que ellos perciben efectivamente sumas dinerarias de terceros que cumplen, con su intervención, obligaciones tributarias para con el Estado Provincial.

Por último, en relación a los problemas que alega padecer la firma, debemos destacar que esta Administración, al ser un Organismo de aplicación de leyes y normas tributarias, no tiene facultades para contemplar los inconvenientes planteados por el contribuyente.

Es criterio de Fiscalía de Estado –Dictamen 628/2015– *“que las dificultades de orden económico y financiero del contribuyente no constituyen por sí solos causales de imposibilidad material que dispensen la aplicación de sanciones”* (Dictámenes 2352/12, 497/13 y 924/14 de Fiscalía de Estado).

Por todo lo hasta aquí expuesto, podemos inferir que, sin lugar a dudas, se ha cumplido estrictamente lo previsto en las disposiciones fiscales vigentes, toda vez que el ingreso al fisco de las retenciones efectuadas en las quincenas comprendidas en la resolución atacada, lo han sido con posterioridad a su vencimiento, no habiendo presentado el recurrente pruebas ni esgrimido argumentos que posibiliten variar lo actuado por el Organismo.

En lo referente al cuestionamiento del quantum de la sanción aplicada, teniendo en cuenta al planteo referido a la supuesta falta de fundamentos o normativa aplicada, debe señalarse que el juez administrativo está facultado para aplicar la multa por defraudación, atendiendo a las circunstancias del caso, debiendo indefectiblemente graduarla dentro de los parámetros establecido en el artículo 89 del Código Fiscal vigente (aplicable en la especie por remisión expresa que efectúa el artículo 90 primer párrafo), es decir, dentro de un mínimo de dos (2) y un máximo de diez (10) veces el impuesto en que se defraudó.

Respecto de la **extensión de la responsabilidad solidaria**, en la persona del Sr. [REDACTED] y el Sr. [REDACTED], amerita traer a colación lo que estipulan, tanto el artículo 26 como el 28 del Código Fiscal (t.o. 2014), aunando al factor de atribución subjetiva establecida en la norma transcrita.

“ARTÍCULO 26 – Están obligados a pagar los tributos previstos en este Código o en Leyes Tributarias Especiales, con los recursos que administran, perciben o

disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que expresamente se establezca, y bajo pena de las sanciones establecidas en este Código o en Leyes Fiscales Especiales:

...d) Los directores, gerentes, administradores, fiduciarios y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el Artículo 24 de este Código."

"ARTICULO 28 – Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de los impuestos, tasas o contribuciones, y si los hubiere con otros responsables, sin perjuicio de las sanciones correspondientes por las infracciones cometidas:

Todos los responsables enumerados en los cinco primeros incisos del artículo 26 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes impositivos, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplieran la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo de quince (15) días. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Provincial de Impuestos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correctamente y oportunamente con su obligación".

Así, de lo expuesto precedentemente se puede deducir que la responsabilidad personal y solidaria se configura cuando se den las siguientes condiciones: Que se sustancie en principio el procedimiento de Determinación de Oficio y que luego el deudor principal no cumpla con la intimación administrativa en el plazo establecido en el artículo 28 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), aunado al factor de atribución subjetiva establecido en la norma transcrita.

Si nos remitimos a la cuestión objeto de análisis, debemos remarcar que cuando se instruyó sumario a la firma por presuntas infracciones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se incluyó además a la Sra. [REDACTED] y al Sr. [REDACTED] ambos, en su carácter de Socios Gerentes al momento en que se generaron las obligaciones tributarias de la firma [REDACTED] - Resolución Nº [REDACTED] de la Administración Regional Rosario (fs. 16/20).

Conforme surge de los actuados, el Sr. y la Sra. Socios Gerentes mencionados no han acompañado documental alguna que haya evidenciado que la sociedad que representan los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correctamente y oportunamente con sus obligaciones; ergo, al procederse al cierre del sumario oportunamente instruido, tanto a la firma como a



la Sr a. [REDACTED] y a l Sr. [REDACTED] a través de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Rosario (fs. 78/79), se les exige el pago de las acreencias fiscales a los mismos, requiriéndose a la firma que en el plazo de 15 días efectúe el ingreso de lo reclamado.

Consecuentemente con lo antes expuesto, la Administración Regional Rosario, al no tener constancia de pago de la pretensión fiscal en el plazo de quince días posteriores a la notificación, dicto la correspondiente Resolución N° [REDACTED], cuya copia obra a fs. 136/137, contra la que se promovieron los remedios procedimentales que nos ocupan, extendiendo la "responsabilidad solidaria" en un todo de acuerdo al inciso a) del artículo 28 del Código Fiscal a que aludiéramos más arriba.

Por lo tanto, el procedimiento llevado a cabo por la Administración Regional Rosario ha sido el correcto, toda vez que la norma exige que el deudor principal, no haya dado cumplimiento a la intimación de pago efectuada, para recién luego endilgar responsabilidad solidaria a los Socios Gerentes.

Como refuerzo del temperamento adoptado, amerita traer a colación que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/ D.G.I.", sostuvo:

"6°) Que en lo relativo al modo como debe interpretarse la mencionada disposición resultan aplicables las pautas de hermenéutica que establecen que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, considerando 6° y su cita), y que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excepan las circunstancias del caso e expresamente contempladas por la norma (Fallos: 323:620; 325:830).

7°) Que a la luz de tales principios, se observa que la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Brutti" (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador "una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena".(...)

8°) Que, en síntesis, no corresponde que al interpretar el citado art. 8°, inciso a, se incorpore un recaudo -la firmeza del acto que determina el impuesto del deudor principal- no contemplado en esa norma, máxime si se considera que en el

ordenamiento de la ley 11.683 -en el que aquella disposición está incluida- se resguarda el derecho de defensa de las personas a las que el ente fiscal pretende endilgar responsabilidad por la deuda de un tercero, al establecerse que, a tal fin, el organismo recaudador debe sujetarse al procedimiento de determinación de oficio establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (conf. párrafo quinto del artículo citado), lo que implica -además de la necesaria observancia de las reglas que lo conforman- que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal -tal como sucedió en la especie- permitiendo al responsable formular con amplitud ante ese organismo jurisdiccional los planteos que considere pertinentes a su derecho.”

En función de todo lo anteriormente manifestado, debe rechazarse lo argumentado en tal sentido.

En cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, decimos que no corresponde su tratamiento en esta instancia de orden administrativo, por lo que podrán, e eventualmente, los recurrentes, interponer todas y cada una de las medidas judiciales que crea conveniente en el momento procedimental oportuno.

Por lo tanto, y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, esta Dirección General aconseja no hacer lugar a los recursos promovidos contra las resoluciones Nº [REDACTED], debiéndose dictarse el pertinente acto que así lo disponga.

Con lo informado, a su consideración, se eleva.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 03 de Octubre de 2022.

Mb.

SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

Con el dictamen que antecede, cuyos términos se comparten, se elevan las presentes actuaciones a su consideración.



ADMINISTRACION
PROVINCIAL DE
IMPUESTOS
Provincia de Santa
Fe



Ref.: [REDACTED]
[REDACTED]
S/SUMARIO.

DICTAMEN N° 407/2022

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 03 de Octubre de 2022.