República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-83721316-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 47.760-I, caratulado “CATTORINI HNOS S.A.I.C.F.E.I. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado”

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 47.760-I, caratulado “CATTORINI HNOS S.A.I.C.F.E.I. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 36/64 Cattorini Hnos S.A.I.C.F.E.I. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 182/2016 (DV DEOB) y N° 183/2016 (DV DEOB) ambas de fecha 23 de diciembre de 2016 dictadas por el Jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P.-D.G.I, por las que se determinaron de oficio las retenciones del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado de los períodos fiscales 10, 11 y 12/2010 con más intereses resarcitorios y multas equivalentes al 70% de los impuestos omitidos en los términos del art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Indica que dejó asentado que en los períodos fiscales determinados no estaba obligada a retener por no realizar actividades contempladas en el Anexo II de la RG 2849/10, lo que recién se modificó el 1/1/2010, momento en el que comenzó a practicar las retenciones, sin embargo, apunta que el organismo fiscal no contestó la nota. Es decir que, afirma que no tenía la obligación de retener por no encontrarse en la situación legal de actuar como tal.

Aclara que, sin perjuicio de la inexistencia del deber jurídico de retención por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2010 se agravia porque los importes determinados resultaron inexigibles debido a que los ingresos percibidos por los verdaderos contribuyentes con motivo de su actividad fueron declarados por éstos en sus respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado.

Advierte que los agentes de retención deben cumplir con el deber de retener y que su omisión sólo acarrea la obligación de los contribuyentes de incorporar esos ingresos dentro de la base de cálculo.

Remarca que cada empresa conocía sobre la falta de retención de los importes a cuenta, por lo que sabían que estaban obligados a cuantificar en forma personal sus obligaciones fiscales, lo que así hicieron al presentar las respectivas declaraciones juradas. Entiende que una vez declarada la obligación principal se extinguió en cabeza del agente de retención toda obligación.

Considera que el Fisco no puede pretender reclamar el depósito de las retenciones años después, cuando los sujetos pasibles ya tributaron los importes mediante la presentación y, eventual, cancelación del saldo resultante de la misma, sin descontar crédito alguno de impuesto porque la retención no se llego a materializar.

Alega que con la prueba documental acompañada junto con el descargo se acreditó que los sujetos pasivos habían cumplido con la presentación de las declaraciones juradas, a pesar de que el Juez Administrativo haya sostenido que ello no prueba que los contribuyentes hayan tributado correctamente, cuando señala que lo único que debe verificarse es que los sujetos pasivos hayan presentado sus declaraciones, ya que ello es lo que extingue al importe accesorio anticipado. Invoca la teoría de las cargas probatorias dinámicas y expresa que el Juez Administrativo pudo hacer uso de sus facultades para esclarecer los hechos controvertidos mediante la reunión de los elementos de prueba por encontrarse en mejores condiciones para hacerlo.

Asegura que, por aplicación del principio de accesoriedad, también resultan improcedentes los intereses resarcitorios reclamados, a lo que agrega que tampoco existió mora culpable en su obrar. En subsidio, asevera que son confiscatorios y por último los tilda de nulos debido a que las planillas de su cálculo no fueron acompañadas junto con las resoluciones.

Pide que se declaren condonadas las multas aplicadas por aplicación del art. 60 de la ley Nº 27.260. En subsidio, reitera que al no haber deuda o ser la misma inexigible, menos aún puede haber una infracción. Proclama que no se configuraron los elementos típicos que hacen a la infracción endilgada.

Por último, ofrece prueba documental e informativa y solicita que oportunamente se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 81/98 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Realiza una descripción de los agentes de retención con mención de la RG 2849/10.

Hace referencia a la nota presentada por la recurrente en la que informó que en virtud de la versión original de la RG 2849/10 no estaba obligada por no realizar las actividades del Anexo a inscribirse en el registro al momento de la vigencia original el 1/10/2010 y asimismo expresaba que dado que la situación cambió por la modificación realizada por la RG 2974/10 se encontraba trabajando en un sistema que le permita retener.

Aclara que se entendió que la actora intentaba hacer valer que el Anexo publicado originalmente no incluía la actividad de “fabricación de envases de vidrio” mientras que el Anexo publicado por la RG 2974/10 sí la consideraba y que su obligación de actuar como agente de retención estaba directamente vinculada a los sujetos inscriptos en el Registro de Comercializadores de Materiales a Reciclar, para argumentar su exclusión en lo dispuesto por el art. 4 de la citada resolución.

Mientras que el art. invocado por la actora se relacionaba con la obligación de inscribirse en el referido registro sin vinculación con la eximición del régimen retentivo.

Señala que la apelante encuadraba como reciclador al ser su actividad la fabricación de envases de vidrio a través

de un proceso industrial por lo que se encontraba alcanzada por el régimen de retenciones establecido por las Resoluciones Nros. 830/2000 y 18/1997 (AFIP), por lo que resultó contundente su inclusión en el régimen retentivo dispuesto por la RG AFIP Nº 2849/10.

Advierte que para el cese la responsabilidad de la recurrente como agente de retención debió probarse que los contribuyentes “no retenidos” habían declarado las operaciones involucradas y habían ingresado los impuestos correspondientes, sin que haya ofrecido prueba suficiente de ello ya que únicamente aportó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias con sus acuses de recibos y constancia de cancelación.

Señala que mediante dichas constancias documentales solo se probó que los proveedores presentaron o no las declaraciones juradas pero no si en los montos declarados estaban incluidos los importes que guardaban estricta relación con las operaciones respecto de las cuales correspondió efectuar las retenciones.

Repara en que los intereses resarcitorios responden a lo establecido en el art. 37 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.), los que tiene el carácter de resarcitorios de daños y perjuicios y se devengan por el sólo hecho de la mora en el pago. Niega que estén afectados de nulidad debido a que los intereses cobrados son de público conocimiento ya que su cálculo se puede obtener de la página de internet del organismo. Así también rechaza la confiscatoriedad alegada al basarse en meras manifestaciones y expresiones de deseo de la recurrente.

Sobre las multas remarca su correcta tipificación y que su graduación respondió a los hechos y circunstancias descriptas.
Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos desarrollados y la jurisprudencia citada pide que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 114/115 el ente fiscal contestó el traslado sobre el pedido de condonación de las multas efectuado por la recurrente, y sostuvo que no resulta procedente al no cumplirse los requisitos del art. 60 de la ley Nº 27.260 y remitió a los motivos que sustentaron el ajuste practicado. A fs. 129/130 la recurrente insiste en la condonación pretendida con fundamento en que todos los contribuyentes no retenidos presentaron las declaraciones juradas de modo que tienen completamente regularizadas sus situaciones impositivas. A fs. 138/139 el Fisco contesta un nuevo traslado y a fs. 141 se tuvieron presente las manifestaciones de las partes y se dispuso que sigan los autos según su estado.

Que a fs. 150/154 se trató como de previo y especial pronunciamiento la excepción de prescripción opuesta por la recurrente, y se resolvió su rechazo, con costas.

A fs. 163 se admitió la prueba informativa, la que fue parcialmente dada por decaída a fs. 227 fue dada por decaída, por lo que a fs. 271 se declaró cerrado el período de instrucción.

Que por PV-2022-32561145-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”, a IF-2022-38899426-APN-DTD#JGM y a RE-2022-41179870-APN-SGAI#TFN se agregan los alegatos producidos por las partes y por IF-2022-79376104-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en las presentes actuaciones el personal fiscalizador detectó que la recurrente, quien tiene como actividad principal declarada la de fabricación de envases de vidrio, omitió actuar como agente de retención debido a haber interpretado en forma incorrecta lo normado por la RG AFIP Nº 2849/10 respecto de las retenciones a efectuar en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2010 en el marco de las Resoluciones Nros. 830/2000 y 18/1997 (AFIP).

Mientras que la actora alega que tales retenciones reclamadas devinieron inexigibles debido a que los ingresos percibidos por los contribuyentes con motivo de su actividad fueron incluidos en las declaraciones juradas de ambos impuestos.

Que en lo que aquí interesa el art. 21 de la RG AFIP Nº 2849/10 dispone que “quedan obligados a actuar como agentes de retención", cuando adquieran los bienes citados en el Artículo 1º, los sujetos inscriptos en el "Registro", en las categorías indicadas en los incisos b), c) y e) del Artículo 2º. Asimismo, se encuentran obligados los que realicen la actividad de recicladores definida en el inciso a) del citado artículo, en este último caso, aun cuando no se encuentren en el referido "Registro".”

Que el registro referido es el "Registro de Comercializadores de Materiales a Reciclar" creado por el art. 1 de la resolución.

Al respecto Cattorini Hnos S.A.I.C.F.E.I presentó el 21/12/2010 una Multinota en la que manifestó que según la versión original de la RG AFIP Nº 2849/10 no estaba obligada a actuar como agente de retención debido a que no realizaba actividades alcanzadas, pero que en virtud de las modificaciones dispuestas por la RG AFIP Nº 2974/10 se encontraba en miras de implementar un adecuado sistema para practicar las retenciones en acuerdo por lo dispuesto por la nueva normativa.

Por su parte el ente fiscal entendió que lo comentado por la apelante guardaba relación con la obligación de inscribirse en el Registro de Comercializadores de Materiales a Reciclar y no con una eximición de la obligación de retener ya que ella encuadraba como reciclador al ser su actividad la fabricación de envases de vidrio a través de un proceso industrial en el que se empleaba vidrio proveniente de reciclado, motivo por el cual estaba alcanzada por el régimen de retenciones impuesto por la RG AFIP Nº 2849/10.

V.- Que previo a considerar las circunstancias propias del caso sometido a consideración, cabe traer a colación que si bien las percepciones/retenciones constituyen una figura con amplia trayectoria en el mundo de la cobranza tributaria, es necesario recordar la función que cumple este tipo de herramienta en la relación Fisco-Contribuyente y especialmente en el vínculo entre los Ingresos Fiscales, la cercanía con la generación del hecho imponible y los indicios de que determinados hechos económicos llevan irremediablemente a la generación de un hecho imponible posterior. En la figura analizada, se apareará el débito fiscal por la venta con el crédito fiscal de la compra, y el legislador ha previsto un anticipo-retención, cuya magnitud está en línea con el impuesto que en definitiva corresponda ingresar luego de la operación. Aquí se presenta una regla inversa, cuanto más altos sean los pagos a cuenta soportados –vía retenciones, percepciones, anticipos, etc- menor será el impuesto a ingresar. Generalmente los seleccionados por parte del Fisco para efectuar las retenciones son contribuyentes con una mayor envergadura, confiabilidad, trayectoria, etc. que se encuentran en condiciones por su operatoria de efectuar ese adelanto en nombre de mucho otros. Y este es el caso de Cattorini Hnos S.A.I.C.F.E.I. un único agente de retención impactando y recaudando en nombre del Fisco a todos aquellos con los que realice operaciones de adquisiciones de bienes y/o servicios. Entonces la responsabilidad que pone el Fisco en manos del Agente de Retención resulta trascendente, pues toda la recaudación vía adelanto que llegue al Fisco depende de su comportamiento, de su cumplimiento. Y es verdad que la reglamentación, puede fijar o no un mínimo por cada operación que se realice, pero cuando lo hace busca diferenciar en base a significatividad, descartando aquellas operaciones que podrían generar mucho volumen y carga administrativa pero escasa recaudación. El Fisco descansa en que esa recaudación llegará una o varias veces al mes según el régimen aplicable pero concentrada en un único agente de retención que pudo haber retenido de un sinnúmero de sujetos pasivos del Impuesto. Y la herramienta está concebida con un criterio recaudatorio, pero también extrafiscal. No es lo mismo centrarse en un agente de retención que en 10, 500 o 1000 sujetos que sufrieron la retención, aun cuando los montos pudieran ser

los mismos si se les reclamara a uno por uno de esos sujetos. Pero el "gran" contribuyente está preparado o se prepara para cumplir con esta carga fiscal. El aumento de las tareas administrativas se correlaciona con el manejo financiero de fondos que se genera desde que se produce la retención hasta que se la deposita a favor del Fisco.

En el terreno legal, la Ley de Procedimiento Fiscal (texto vigente al momento de la generación de los hechos) aborda esta figura con mucha dedicación. En el artículo 6° se define a los responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Y en forma específica en su inciso f) incluye a los agentes de retención y los de percepción de los impuestos. Ello se complementa con el artículo 8°, en cuanto prevé que "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, …….. inc. c) …"**Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado**; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACION FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas." (el destacado es nuestro). El texto transcripto diferencia entre el agente de retención y el de percepción. Ello así, con relación al primero se pueden desgranar dos conceptos 1) en la medida que no acrediten que los contribuyentes han pagado el gravamen, 2) sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de estos desde el vencimiento del plazo.

Aquí cobra relevancia que el carácter recaudatorio o anticipatorio que se otorga a la figura en trato no es necesariamente el fin en si mismo, ya que el verdadero sentido está en quien lo ingresa, un contribuyente designado por el Fisco de tal envergadura que asegure el ingreso y que lo haga en nombre de varios contribuyentes al mismo tiempo.

Un primer análisis global del argumento utilizado por la recurrente llevaría a una insólita conclusión de que todo el universo de sujetos obligados deje de retener, pues a través de los contribuyentes que no soportaron la retención verán "presuntivamente" regularizada la situación en la primera declaración jurada presentada. Y la pregunta es: "con esto alcanza para convalidar la ausencia de retención y de responsabilidad por parte del agente de retención?" ¿Lo que se está proponiendo es una virtual derogación de los regímenes de retención? ¿Esa automaticidad queda demostrada por una vía indirecta como es la sola presentación de la declaración jurada? ¿O la recurrente pretende que se ponga bajo fiscalización a todos los proveedores para verificar el ingreso de la retención no efectuada? Sería un mecanismo contrafactual, en el que se reemplazaría un mecanismo sencillo y rápido de recaudación o por otro kafkiano de fiscalización. No se estaría proponiendo que el contribuyente que no sufrió la retención acredite con una transferencia bancaria o boleta de pago cada una de las retenciones no ingresadas por el agente de retención, sino una vía indirecta compleja e ineficiente. Porque no alcanzaría con verificar la presentación de las declaraciones juradas ya que está claro que si no sufrió la retención no la computará como pago a cuenta. ¿Entonces cuál sería la razón de la verificación? ¿Que efectuó el computó cuando no podía? Pero ello estaría ajeno a un mecanismo recaudatorio. Transformaría una función en otra, afectando los mecanismos de cobranza impositiva.

Sería insólito dar por ingresada una retención no efectuada por una vía que efectivamente no se prueba. La retención, de haberse practicado, formará parte de los pagos a cuenta, y ello puede implicar que se sume o agregue a otros pagos a cuenta (retenciones, percepciones, etc), y a su vez estos superen el impuesto que se determine por el apareamiento de débitos fiscales y créditos fiscales, con lo cual constituirá un saldo a favor de libre disponibilidad. En cambio, si no se practicó la retención el resultado será que el saldo de libre disponibilidad disminuya. Y esta situación se pueda mantener por varios períodos fiscales.

Por lo expuesto, cabe adelantar que los argumentos acercados para deslindar su responsabilidad de no haber actuado como agente de retención son totalmente distantes de una actividad posible en el marco de un régimen de retención.

VI.- Que del relato expuesto por las partes se desprende que en las presentes actuaciones no se encuentra controvertida la calidad de agente de retención de la recurrente sino la exigibilidad a través de las resoluciones determinativas de los importes no retenidos oportunamente por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2010 al considerar la apelante que los montos fueron reflejados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas, mientras que el ente fiscal cuestiona que no se demostró que los importes involucrados hayan sido efectivamente declarados e ingresados los impuestos.

Que por lo tanto, cabe analizar si mediante las constancias probatorias incorporadas tanto en sede de la Administración como ante este Tribunal la recurrente lograr demostrar que los importes omitidos de retener fueron finalmente ingresados por los contribuyentes, como alega.

Que el art. 8 inc. c) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) preceptua que los agentes de retención responden con sus bienes propios y en forma solidaria con los deudores del tributo por el tributo que omitieron retener si no acreditan que los contribuyentes han pagado el gravamen.

Que en orden a sostener su defensa al presentar su descargo la firma recurrente acompañó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado junto con los acuses de recibo y las constancias de cancelación, lo que, como bien señala el organismo fiscal, únicamente aseguró que los contribuyentes presentaron las declaraciones juradas, pero no implica que los montos declarados comprendían los importes que debieron ser objeto de retenciones y menos aún que éstos fueron ingresados.

Incluso, durante el escrito recursivo presentado ante este Tribunal la recurrente refiere en modo hipótetico al ingreso de los impuestos por parte de los contribuyentes, es decir que no lo asegura en sus manifestaciones ni tampoco lo logra demostrar con la prueba producida en razón de que las respuestas de oficios agregadas a fs. 173/175, 178, 180/187, 189, 191, 195/211, 215, 217/221, 230, 233/248 comprenden alegaciones que no permiten aseverar que los montos no retenidos fueron luego incluidos en las declaraciones juradas por los contribuyentes y con posterioridad saldados, mientras que la respuesta brindada a fs. 223/225 por la FIP-DGI da cuenta de la presentación de las declaraciones juradas.

Respecto de la invocación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas, este despliegue que se pretende del Fisco no guarda relación con ello, porque no está en manos del organismo fiscal la información de pago, sino que lo que se pretende es que éste despliegue una actividad infinita dentro de una verificación rápida de control de ingreso de retenciones o en un proceso administrativo que sólo genera dilación en atención al gran volumen de operaciones involucradas.

No tiene razonabilidad lo propuesto por la aquí recurrente. Atenta con los principios de la figura del agente de percepción y/o retención y la recaudación anticipada. Dinamita todo el sistema. Existe imposibilidad material de exigirle al Fisco que abra innumerables fiscalizaciones a fin de verificar si se ingresaron las retenciones, cosa improbable, porque ese fue el leitmotiv del régimen retentivo. Para dicha tarea ilusoria debe verificar débitos fiscales, créditos fiscales, saldos a favor, retenciones, percepciones, pagos a cuenta, etc, cuando corresponde a la recurrente demostrar que el ingreso de las retenciones se produjo en forma inequívoca.

Que lo expuesto permite concluir que Cattorini Hnos S.A.I.C.F.E.I. no logró acreditar que los contribuyentes declararon e ingresaron los impuestos por las operaciones objeto de autos, por lo que resulta acertado el criterio

fiscal esgrimido en las resoluciones recurridas en autos.

Que deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Por lo cual, corresponde convalidar los ajustes efectuado en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado.

VII.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) sin advertirse vestigios de nulidad ni confiscatoriedad, cabe su disponer la confirmación.

VIII.- Por último, cabe referirse a las multas aplicadas con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), respecto de las cuales, atento lo expuesto en los apartados anteriores, no procede la condonación peticionada.

Que al encontrarse acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, en razón de que la recurrente omitió actuar como agente de retención, sin que se haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, cabe disponer la confirmación de las multas aplicadas, todo ello por aplicación del principio de non reformatio in pejus.

IX.- Que, en conformidad con los considerandos precedentes, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que conforme tiene dicho la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal: “Las percepciones o retenciones en la fuente representan una modalidad de pago a cuenta de la eventual y futura obligación tributaria principal, resultando legítimamente exigibles a determinados sujetos —en virtud de un nexo legal o económico con el realizador del hecho imponible— en tanto las leyes del impuesto posibiliten esa alternativa de recaudación y en cuanto la AFIP, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción (art. 22, ley 11.683)” (cfr. CNACAF, Sala I in re “Empresa Nuestra Señora de la Asunción C.I.S.A.”, sentencia del 19 de marzo de 2021, en el que se confirmó la sentencia dictada por esta Sala “D” el 19 de diciembre de 2018).

Sentado ello, comparto en lo sustancial los argumentos expuestos por el Dr. Martín en el considerando VI de su voto, en cuanto confirma los ajustes practicados en IVA y el Impuesto a las Ganancias.

II.- Sobre los agravios vertidos contra la liquidación de intereses resarcitorios (fs. 52/58 vta.), cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el

contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los cuestionamientos expuestos por la recurrente en este caso (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses no se ajusta a normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En esta línea, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en ambos actos recurridos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

III.- Finalmente, comparte con el Vocal Instructor que atento la forma que se resuelve y el análisis de las pruebas producidas no corresponde la condonación de sanciones solicitada por la recurrente, resultando ajustado a derecho el encuadre infraccional –efectuado tanto en el acto correspondiente al IVA como en el del Impuesto a las Ganancias- en el artículo 45 de la ley de rito fiscal (fs. 19 y 32).

IV.- Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes sendos actos. Que en cuanto a la imposición de costas, no se advierten motivos que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota, debiendo imponerse a la recurrente (cfr. art. 68 CPCN).

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Gomez.

Que del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 409.723 (Pesos cuatrocientos nueve mil setecientos veintitrés) por el patrocinio letrado y de $ 163.889 (Pesos ciento sesenta y tres mil ochocientos ochenta y nueve) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines, el monto del litigio, la primera etapa procesal cumplida y la tarea desarrollada por el ente Fiscal, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24432).

3°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos, en la suma de $ 1.469.305 (Pesos un millón cuatrocientos sesenta y nueve mil trescientos cinco) equivalente a 163,24 (ciento sesenta y tres con 24/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- y $ 587.722 (Pesos quinientos ochenta y siete mil setecientos veintidós) equivalente a 65,30 (sesenta y cinco con 30/100) UMA, respectivamente, los que quedan a cargo de la actora teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la segunda y tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 13:06:35 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 15:13:53 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 15:36:58 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 15:36:59 -03:00