República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-102112895-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 31 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2022-71759055- -APN-SGAI#TFN ASOCIACIÓN DEL FUTBOL ARGENTINO" s/ recurso de apelación".

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación 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 "EX-2022-71759055- -APNSGAI#TFN caratulado ASOCIACIÓN DEL FUTBOL ARGENTINO" s/ recurso de apelación".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en el IF-2022-71758967-APN-DTD#JGM la Asociación del Fútbol Argentino, en adelante "AFA" interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998. y mod.) contra la Resolución Nº 65/2022 (DV JUGN SM), de fecha 22/06/2022, dictada por la División Jurídica del Departamento Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales dependiente de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales (AFIP – DGI), en la cual se aplica una multa de $ 234.040.199,75, por el tributo retenido/percibido no ingresado al vencimiento, mantenido en su poder, después de vencidos los plazos en que debió ser ingresado por infracción del art. 48 de la ley Nro. 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Explica que la infracción atribuida se origina en el sumario DJ/58/22 iniciado con la Resolución 47/22 del 2/5/2022, notificada el 4/5/2022, en el que se imputó haber omitido al vencimiento del plazo legal efectuar el depósito de las retenciones/percepciones practicadas e informadas por SICORE por el Impuesto, retención art. 79 de la ley del Impuesto a las Ganancias incs. a), b) y c) de los períodos fiscales 12/2021, 01/2022 y 02/2022 cuyos vencimientos operaron los días 10/01/2022, 09/02/2022 y 09/03/2022 respectivamente, pagos que se hicieron en forma bancarias en fechas 09/02/2022, 25/02/2022 y 26/03/2022, con un retardo de 22, 12 y 11 días hábiles.

Alega que cada una de las declaraciones juradas fueron presentadas en término, que las obligaciones fueron canceladas íntegramente y que abonó con mora los saldos adeudados, quedando acreditado el escaso margen de demora en el ingreso de las obligaciones.

Explica que durante los meses de diciembre a marzo la actividad deportiva se encuentra en receso, como es de público conocimiento, a lo que se agregó su situación deficitaria en ese momento en las instituciones bancarias, lo que provocó la demora en el pago de las sumas adeudadas. Expone que su cuenta operativa en el Banco Credicoop Coop. Ltdo. arrojaba al 10/01/2022 un saldo negativo de $ 434.701.975,29 lo que generó una critica situación financiera en los meses siguientes que motivó el atraso, para lo cual acompañó copia del extracto bancario referido. Se agravia de que las probanzas sobre su situación económica/financiera no fueron analizadas en la resolución apelada.

Considera que la presentación en término de las declaraciones juradas y la acreditación del déficit económico/financiero demuestran que en ningún momento tuvo intención de ocultar o apropiarse de las retenciones del caso.

Se agravia de la imputación arbitraria formulada según el art. 48 de la ley de procedimiento fiscal al no configurarse los requisitos objetivos y subjetivos de dicha figura infraccional.

Sostiene que la infracción del artículo mencionado es dolosa y no se constituye en forma objetiva, sino que se trata de una infracción material dolosa, por ello afirma que no puede considerarse configurada la apropiación por una demora exigua, inferior a treinta días (según paralelismo con la figura del régimen penal tributario), o como contabiliza el ente fiscal, en el máximo de veintidós días hábiles. Cita jurisprudencia en apoyo de sus manifestaciones.

Insiste en que no hubo una apropiación que evidencie la intención dolosa que exige el tipo aplicado y pretende la aplicación analógica o extensiva del plazo temporal previsto en la figura penal del art. 4 del régimen penal tributario, debido a operar en su beneficio y con fundamento en que entre las infracciones y delitos tributarios hay solo una diferencia de grado y no sustancial.

Remarca que el propio Fisco reconoce la falta de dolo en su accionar al no haber suspendido la aplicación de sanción en los términos del art. 20, segundo párrafo del régimen penal tributario, sino que directamente aplicó la multa ahora recurrida.

Concluye en que al no acreditar el organismo fiscal la configuración objetiva y subjetiva del tipo se vulneran sus garantías constitucionales de debido proceso, de defensa, del estado de inocencia y de personalidad de la pena.

En subsidio, opone reparos sobre el quantum de la sanción al entender que resulta desproporcionada con la conducta reprochada, sin que se haya explicado por qué se apartó la graduación del mínimo legal, y alega que si bien se expuso que se han tenido en cuenta otros antecedentes sumariales, la infracción del art. 46 de la ley de procedimiento fiscal no guarda la misma naturaleza que la sanción ahora aplicada, sin que tampoco se haya acreditado la supuesta firmeza de la misma -Resolución 31/2019- para aplicar el art. 50.1 de la ley Nro. 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en orden a la reincidencia, lo que la hace advertir que la graduación respondió a la arbitraria voluntad del funcionario que la impone.

Por último, ofrece prueba documental y peticiona que se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la sanción, con costas o en subsidio, se la reduzca al mínimo legal. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por medio del IF-2022-109638260-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el recurso deducido en autos.

Enuncia que la infracción del art. 48 de la ley de rito es de consumación instantánea, es decir, se consuma por el

mero hecho de haber mantenido el autor en su poder fondos que debieron ingresar, produciéndose la responsabilidad de pleno derecho, por el mero vencimiento de los plazos y sin necesidad de intimación o interpelación alguna.

Indica que se consideró configurada la infracción tanto en su faz objetiva como en su aspecto subjetivo, y remarca que la contribuyente mantuvo en su poder un dinero que no era de su propiedad, que había efectivamente recibido, disminuyendo de esta manera el patrimonio del Fisco de manera injustificada.

Menciona que los argumentos de la apelante resultan por completo inhábiles para desplazar la aplicación de la multa discutida y en especial sobre su situación económico-financiera reflexiona que las retenciones consisten en fondos que no son propios, son ajenos, sin que haya ofrecido excusa válida alguna, lo que evidencia la total orfandad de su parte en cuanto a arrimar elementos capaces de desvirtuar la figura que se le endilga, siendo que los que aporta en tal sentido al momento del descargo resultan por completo inhábiles a tales efectos.

Razona que los argumentos expuestos no permiten modificar la cuestión, al encontrarse configurado el ilícito fiscal previsto por el artículo 48 de la Ley N° 11.683, sin que se observe la presencia de algún elemento que diera lugar a la aplicación del “error excusable”, ya que la actora no arrimó ni ofreció pruebas que ameriten la dispensa de la sanción endilgada.

En lo que hace al agravio sobre la graduación de la sanción hace saber que, conforme se expuso en el acto recurrido, la recurrente tenía antecedentes sumariales firmes por infracción al art. 46 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.), en razón de que con fecha 31/01/2019 se generó la Actuación presumarial Nº 533691 en el marco de la Orden de Intervención N° 1.468.998, referida al Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas Períodos fiscales 2013 y 2014, en el marco del cual se aplicó una multa por un valor de $184.380,00 a través de la Resolución Nº 31/2019 emitida el 22/5/2019, que a la fecha se encuentra firme. Por ello, explica que no corresponde la aplicación de ningún tipo de eximente ni reducción de sanciones tal como prevé el art. 49 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y mod.).

A lo que agrega que al haberse dejado constancia acerca de la situación de reincidencia de la responsable, no puede tacharse de ilegítima la aplicación de la escala que el propio art. 48 prevé, sin que exista arbitrariedad ni irrazonabilidad en la especie por haberse graduado la sanción por encima del mínimo legal.

Por lo expuesto, solicita que con fundamento en los argumentos descriptos y la jurisprudencia citada se confirme la sanción apelada, con costas. Acompaña antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que en la PV-2023-79352772-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”, y en el IF-2023-101581830-APN-VOCXII#TFN se disponen los autos a sentencia.

IV.- Que en las presentes actuaciones se imputó a la recurrente, en su carácter de agente de retención SICORE Impuesto a las Ganancias, haber omitido al vencimiento del plazo legal efectuar el depósito de las retenciones/percepciones practicadas que fueran informadas por SICORE - Impuesto a las Ganancias Retenciones art 79 ley Gcias incs. a, b y c, períodos fiscales 12/2012, 01/2022 y 02/2022 (actual art. 82 texto ordenado 2019), cuyos vencimientos operaron el 10/01/2022, 09/02/2022 y 09/03/2022, las que luego fueron abonadas con pagos bancarios los días 09/02/2022, 25/02/2022 y 26/03/2022, respectivamente.

Que no se encuentra controvertido por las partes, que la AFA ingresó los montos retenidos fuera de término: el período fiscal 12/2021 venció el 10/01/2022, fue intimado el 11/01/2022 y abonado el 09/02/2022, el período fiscal 01/2022 venció el 09/02/2022, fue intimado el 10/02/2022 y abonado el 25/02/2022 y por último el período

fiscal 02/2022 venció el 09/03/2022, intimado el 10/03/2022 y abonado el 26/03/2022.

V.- Que por lo tanto, corresponde analizar si resulta procedente encuadrar la conducta de la aquí recurrente en el art. 48 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod- texto con las actualizaciones de la ley 27.430).

Que el art. 48 dispone “Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.

Que con fundamento en el ingreso extemporáneo de las retenciones del Impuesto a las Ganancias a las que se hallaba obligada la apelante, al verificarse una demora en el pago de veintidós, doce y once días hábiles administrativos, el ente fiscal calificó de doloso su proceder teniendo en cuenta que mantuvo en su poder los fondos retenidos sin ingresarlos al vencimiento de las obligaciones adeudadas, al entender que se trata de un tipo infraccional de consumación instantánea por lo que resulta suficiente dicha circunstancia para la imputación, sin que, a criterio del Fisco, se hayan opuesto razones que justifiquen una exculpación.

Por su parte, la recurrente alega que hubo un escaso margen de demora en el ingreso de los pagos y que la acreditación del déficit económico/financiero demostraron que en ningún momento tuvo intención de ocultar o apropiarse de las retenciones del caso.

Que sobre la figura infraccional en análisis la Alzada ha sostenido que “...la norma transcripta pena la conducta omisiva del ingreso en tiempo y forma de las sumas retenidas o percibidas; ello, habiéndose practicado efectivamente la retención o percepción. El hecho de que el agente mantenga en su poder los tributos una vez vencido el plazo en que debía ingresarlos, provoca el resultado dañoso exigido por la norma para que se configure la infracción (Sala V, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - "in re" "Tres Ases SA (16.368-I) c/DGI" – 7/2/2005).

Que también cabe agregar con relación al aspecto subjetivo del tipo que “...el mentado artículo no es más que una forma autónoma de la defraudación fiscal prevista también en el artículo 46 de la ley 11683, por lo que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en concordancia con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Sala V, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, "in re" "DGI (autos 'Emebe SA - TF 22.164-I')", expediente 22.322/06 del 19/07/2007- y "DGI (autos 'Obra Social Ferroviaria - TF 24.179-I)” del 23/10/ 2007.

“A mayor abundamiento, se ha señalado que no puede aceptarse el criterio -sustentado por el Fisco Nacional- de que la infracción que tipifica el artículo 48 de la ley 11683 se consuma a través de comisión por omisión, es decir con simplemente omitir depositar en tiempo propio la percepción efectuada, suponiendo que ese modo no tiene otro elemento externo que la omisión y por lo tanto el factor subjetivo debe desprenderse de ese elemento externo salvo la existencia de excusas absolutorias que demuestren la inexistencia de culpa o dolo por acontecimientos externos a la voluntad del agente activo de la infracción, tal el caso de agentes de retención que responden por obligaciones ajenas que deben poner de su parte tiempo y esfuerzo para cumplir con cargas que le son impuestas por ley y que benefician a terceros (conf. Sala V, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - "Pedro López e Hijos SA (TF 17.274-I) c/DGI" – 23/5/2006, "DGI (autos 'Emebe SA -

TF 22.164-I')" - expte. 22.322/06 – 19/7/2007 y "DGI (autos 'Obra Social Ferroviaria - TF 24.179-I)" del 23/10/ 2007.

VI.- Que en el caso traído a consideración los pagos, cuyo monto total ascendía a $ 68.967.158,66 se ingresaron con el atraso indicado en el Considerando IV, y si bien es cierto que los ingresos se hicieron con veintidós, doce y once días hábiles administrativos según el período fiscal involucrado (12/2012, 01/2022 y 02/202), es decir más allá del vencimiento fijado para su cumplimiento, resulta ser un plazo tolerable de demora.

Que conforme se desprende de los antecedentes que obran en las actuaciones se trata de un comportamiento aislado y extraordinario, no observándose recurrencia en el accionar que pueda hacer pensar en la utilización de un mecanismo impropio de financiamiento o un uso indebido de fondos públicos, sin que se haya acreditado que se hubiere plasmado un comportamiento concatenado de hechos irregulares que pudieran converger en una conducta dolosa, atípica o irregular que justifique la aplicación de una multa de $ 234.040.199,75; graduada en tres y cuatro veces el monto de las sumas ingresadas fuera de término, sin perjuicio de la mora atribuible.

Y si bien el ente fiscal no tuvo en cuenta la aplicación del art. 49 de la ley de rito fiscal para reducir el quantum de la multa con fundamento en la existencia de una multa firme aplicada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas períodos fiscales 2013 y 2014 con sustento en el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal, dicho antecedente no resultaba relevante en el caso al tratarse de sanciones de distinta naturaleza, por lo que no puede pasarse por alto que aún ante la ausencia de antecedentes con relación a la presente tipificación, el organismo fiscal exigió a la recurrente una multa de tres y cuatro veces del tributo no ingresado a término.

VII.- Que sin perjuicio de lo expuesto, debe ser considerada la actuación del juez administrativo que pudo haber entendido que la fijación, sin más, de la multa debía hacerse sobre una cuestión estrictamente objetiva tal como lo refiere el art. 48 de la ley de rito fiscal, con una base regulatoria mínima de dos tantos del tributo retenido o percibido, considerando que su discrecionalidad se limitaba al rango que establece dicho artículo entre dos y seis tantos. A ello se suma su desconocimiento sobre la subjetividad que tendría para este juzgador la cantidad de días de demora en el marco del presente caso. A tenor de lo señalado corresponde imponer las costas por su orden.

VIII.- Que ello así, a mérito de las consideraciones expuestas voto por revocar la multa apelada. Costas por su orden.

IX.- Que en atención a la forma en como se resuelve los agravios planteados por la apelante referidos a la graduación de la sanción no deben recibir tratamiento.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que corresponde analizar la procedencia de la multa aplicada.

Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Según surge de la resolución apelada, la imputación efectuada a la contribuyente consiste en que en su carácter de agente de retención de las retenciones/percepciones practicadas e informadas por SICORE por el Impuesto, retención art. 79 de la ley del Impuesto a las Ganancias incs. a), b) y c) de los períodos fiscales 12/2021, 01/2022 y 02/2022 cuyos vencimientos operaron los días 10/01/2022, 09/02/2022 y 09/03/2022 respectivamente, pagos que se hicieron en forma bancarias en fechas 09/02/2022, 25/02/2022 y 26/03/2022, con un retardo de 22, 12 y 11

días hábiles.

En efecto, no se encuentra controvertido por las partes, que la AFA ingresó los montos retenidos por el período fiscal 12/2021 venció el 10/01/2022, siendo intimado por el ente fiscal el 11/01/2022 y abonado el 09/02/2022, el período fiscal 01/2022 venció el 09/02/2022, intimado el ingreso el 10/02/2022 y abonado el 25/02/2022 y por último el período fiscal 02/2022 venció el 09/03/2022, intimado el 10/03/2022 y abonado el 26/03/2022.

II- Sentado ello, el organismo recaudador encuadró la conducta de la recurrente en la figura infraccional establecida por el artículo 48 de la ley de rito fiscal.

Que el art. 48 de la ley N° 11.683 texto según reforma ley 27.430) dispone que: “Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo”.

“No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.

Que de conformidad con el criterio de la Corte Suprema de la Nación in re “Usandizaga Perrone y Juliarena SRL” (sentencia del 15 de octubre de 1981) no puede aceptarse el criterio de que la infracción que tipifica el artículo 48 se consuma a través de comisión por omisión, es decir con sólo la demora en depositar en tiempo propio la retención efectuada. En efecto, surge del párrafo 7° de ese decisorio que se especifica que la acción de mantener de por sí refiere a una conducta que se desenvuelve o desarrolla en el tiempo y que excede del simple retardo u omisión simple en el ingreso (en esta línea, Villegas, Héctor B, “Régimen Penal Tributario Argentino”, Ediciones Depalma, 1998, pág. 480).

Puntualmente, respecto del elemento subjetivo requerido por el tipo, se ha sostenido que “...el elemento material del ilícito señalado supone una conducta que se desenvuelve o desarrolla con el transcurso del tiempo, toda vez que la acción mantener supone "proseguir voluntariamente en lo que se está ejecutando" (Diccionario de la Real Academia Española, Ed. Madrid, 1970). Debe tenerse en cuenta que la figura del art. 48 exige un contenido subjetivo determinado en la conducta del presunto infractor, exigencia para la que no ha sido obstáculo la supresión del vocablo "fraudulentamente" que acompañaba la acción de mantener los fondos retenidos o percibidos para tipificar el ilícito de dicho artículo (t.o. en 1974), conforme se ha sostenido en varios precedentes jurisprudenciales (vide voto del Dr. Brodsky in re “Cofibal Cía. Financiera S.A. s/ Rec. de apel.”, sentencia del 15 de junio de 2004, citando lo resuelto in re Juan M. Bilicich: CCAF, 25/9/80, en Derecho Fiscal T. XXXI, p. 571 y CSJN, 10/8/82, en Derecho Fiscal. T. XXXIV, p. 698). En este sentido, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha expuesto que la supresión del por la ley 20658 del adverbio "fraudulentamente" que había sido agregado por la ley 20.046 para calificar la conducta del agente de retención, no significó que el legislador disminuyera los recaudos de índole subjetiva que integran la infracción de que se trata (conf. “Ferretería y Cereales SRL” y "Ingenieros Beltramone e Ingaramo SRL", sentencias del 7 de marzo de 2006 y 11 de agosto de 1998, entre otros).

A mayor abundamiento, la Sala II de la Alzada tiene dicho que el mentado artículo 48 no es más que una forma autónoma de la defraudación fiscal prevista también en el artículo 46 de la ley 11683, por lo que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en concordancia con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (in re “Emebe SA” y “Obra Social Ferroviaria” del 19 de julio y 23 de octubre de 2007).

Ello así, esta juzgadora considera que cuando el tiempo que transcurre entre el vencimiento del plazo para ingresar la retención y su pago es breve, ello hace presumir la inexistencia del elemento subjetivo requerido por la figura tipificada en el artículo 48.

Por lo expuesto y atento que en este caso la entidad actora ingresó las retenciones con una breve plazo de demora que no es controvertido por el organismo y siendo que este último no invocó la existencia de maniobra dolosa alguna en la resolución cuestionada, habiendo además tenido conocimiento preciso de la situación existente en relación con estas obligaciones fiscales, corresponde dejar sin efecto la multa aplicada (cfr. criterio de esta Sala "D" -en anterior composición- in re "Club Atlético Boca Jrs. Asoc. Civil" y "Fundación Arauz", sentencias del 12 de julio de 1999 y 9 de mayo de 2008, respectivamente)

En consecuencia, a mérito de las consideraciones expuestas y a la ausencia de antecedentes de la recurrente, propicio revocar la multa apelada, con costas.

III- Por la forma en que se resuelve no procede pronunciarse sobre los restantes agravios vertidos en autos.

La Dra. O´Donnell:

I.- Adhiero al relato de antecedentes efectuado por el Vocal Instructor en su voto, pero disiento con la decisión que allí propone.

Ello, porque la demora incurrida, sobre la cual no existe controversia fue de 22, 11 y 12 días hábiles para cada uno de los períodos fiscales involucrados, no fue insignificante como alega en su recurso, más aún cuando no tuvo lugar en un único período sino en tres sucesivos.

Por otro lado, el pago no fue voluntario sino antes bien inducido por la intimación cursada por la Administración Tributaria el día siguiente al día en que debió cumplir su obligación de agente de recaudación, lo cual no permite darle entidad a la arbitrariedad en el obrar fiscal que invoca.

Por último, y aunque es obvio decirlo, no niega el recurrente que las retenciones sobre las remuneraciones de sus empleados/as efectivamente las practicó, es decir que los fondos se mantuvieron en su poder luego de vencido el plazo para ingresarlos al Fisco Nacional, según explica, por la insuficiencia de recursos por la menor actividad en los meses de verano que acredita con resúmenes bancarios con la disponibilidad de fondos que tenía en esa época. Sin perjuicio de no constituir dicho elemento por sí solo y sin otros elementos de respaldo prueba suficiente de su integral situación económica y financiera, de cualquier modo no la exime de su obligación como agente de retención, precisamente por tratarse no de fondos propios, originados en el ejercicio de su propia actividad, sino de fondos de terceros de los que era un circunstancial y temporario depositario.

Queda decir, respecto a la aplicación por analogía de la figura del delito de apropiación de retenciones y/o percepciones del art. 4° del régimen penal tributario, que lo allí reglado es precisamente para dicho régimen: para decirlo mas claro, si al recurrente se le aplicó la multa prevista en el art. 48 de la ley 11.683 habiéndose excedido el monto mínimo previsto en dicha norma, es porque regularizó la situación antes del plazo de 30 días allí reglado, que constituye un plazo de tolerancia únicamente para el ejercicio de la acción penal más no para la aplicación de la sanción dolosa prevista en el art. 48 de la ley 11.683. Es decir, el plazo de subsanación de 30 días que allí se dispone por decisión del legislador de la ley 27.430 excluye a la denuncia penal y da lugar, precisamente, a la sanción administrativa, en la medida que se configuren los recaudos objetivo y subjetivo que, ya se dijo, en el caso están perfeccionados.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada.

II.- Sin embargo, sostengo que en su graduación no se tuvo en cuenta las siguientes consideraciones.

En primer lugar, que las declaraciones juradas (F744) fueron presentadas en término, oportunidad en que se exteriorizaron las retenciones efectuadas aunque no fueron ingresadas a la fecha del vencimiento para hecerlo. Por ello, la graduación de tres veces dispuesta para los períodos 01/2022 y 02/2022 y, en particular la multa aplicada respecto de la demora incurrida en el período fiscal 12/2021 fue que fue graduada en 4 veces el monto de las retenciones, no corresponde, máxime cuando no justificó el juez administrativo el criterio adoptado para apartarse de la graduación mínima, ni tampoco para imponerla más severamente en un período que en otro.

Por ello, la graduación que corresponde es la del mínimo de dos veces, dispuesta en el art. 48 de la ley 11.683, a partir de la reforma de la ley 27.430 (BO 29.12.2017).

En segundo lugar, corresponde también su reducción conforme a lo dispuesto en el art. 49 y según las pautas que se definen para la reincidencia en el art. 50.1 de la misma ley.

Esta última norma dispone, en lo que aquí interesa, que “Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso”.

En el caso, contrariamente a lo que invoca el juez administrativo, la existencia de una multa de defraudación previamente aplicada a la AFA (art. 46, ley 11.683) que adquirió firmeza en el año 2019, no constituye la *infracción de la misma naturaleza* que prevé la norma citada para negar a los contribuyentes el beneficio de la reducción de las penas según el momento de regularización o cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el art. 49, en su anteúltimo párrafo.

Es que si bien ambas sanciones son de índole material, se encuentran tipificadas en la misma normativa y tienen en común la exigencia de dolo para su configuración subjetiva, lo cierto es que persiguen el castigo de conductas diferentes y son cometidas por sujetos diferentes, prueba de ello es que la infracción tipificada en el art. 48 de la ley sólo puede ser cometida por los agentes de retención y percepción. Es por dicho motivo que no constituyen infracciones de la misma naturaleza y en este aspecto debe revocarse la Resolución que denegó a la AFA la aplicación del beneficio legal de la reducción.

Por lo expresado, debe confirmarse la Resolución recurrida, modificándose la graduación de la sanción conforme al Considerando II precedente, con costas según los respectivos vencimientos.

Que no existiendo acuerdo respecto de la imposición de costas, se somete este punto a nueva votación.

Al respecto el Dr. Martín dijo:

Que las costas deben imponerse en el orden causado, de conformidad con lo expresado en mi voto anterior.

La Dra. Gómez dijo:

Que las costas deben ser impuestas a cargo de la parte vencida.

La Dra. O’Donnell dijo:

Atento a lo resuelto por mayoría, sin perjuicio de ratificar el criterio adoptado en mi propio voto, pero en atención a la divergencia que tienen mis colegas respecto a la distribución de las costas, al único efecto que pueda emitirse la sentencia considero que las costas deben imponerse al Fisco Nacional que, en los términos del art. 68 del CPCC, fue por dicha decisión la parte derrotada en este proceso.

Que del resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar la multa apelada en autos, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese. -

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 14:42:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 14:52:04 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 15:14:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 15:14:37 -03:00