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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-150932601-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Diciembre de 2023

Referencia: EX-2023-81713790- -APN-SGAI#TFN -VERONICA S.A.C.I.A.F.E.I.-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-81713790- -APN-SGAI#TFN, caratulado “VERONICA S.A.C.I.A.F.E.I.s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I-. Que mediante RE-2023-81708156-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 23 de junio de 2023 por el Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales dependiente de la Subdirección General de Operaciones de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, que le aplicó una multa en los términos de los artículos 48, imputando el atraso en el ingreso de las retenciones practicadas con relación a los conceptos SICORE-Impto a las Ganancias (217), Ret. Art. 79 Ley GCIAS INC. A, B y C (787) y SICORE- Impto. al Valor Agregado (767), correspondientes al período fiscal 8/2022 (RE-2023-81709741-APN-SGAI#TFN).

La actora destacar que las sumas que han sido objeto de retención o percepción fueron declaradas, en tiempo oportuno, al vencimiento legal establecido para ello, y luego ingresadas con ínfimos días de retraso respecto del vencimiento del plazo legal para ingresarlas

Alega que tal demora, estuvo ocasionada en graves problemas financieros que sufre el sector de producción lácteo y, en particular, la compañía, que le imposibilitaron dar estricto cumplimiento a las obligaciones fiscales recaídas en su nombre, en tiempo debido.

Puntualiza que la falta de intencionalidad se advierte por cuanto presentó la declaración jurada exteriorizando las obligaciones correspondientes al SICORE –Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado y retenciones del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias correspondientes al período 08/2022– con fecha 9 de septiembre de 2022, esto es, con anterioridad al vencimiento del plazo legalmente previsto para ello –cuyo vencimiento acaeció con fecha 12 de septiembre de 2022, según el calendario correspondiente de la AFIP. Asimismo, señala que ingresó efectivamente las sumas retenidas, junto con los intereses resarcitorios respectivos,

resultando ello incluso anterior a la instrucción del sumario previsto, por la cual se persiguió la aplicación de la infracción cuestionada, todo lo cual se encuentra suficientemente acreditado a partir de las constancias de pago correspondientes al SICORE. Por su parte, remarca que no es reincidente en relación con el incumplimiento de las obligaciones fiscales cuestionadas.

En lo que respecta al monto de la multa aplicada, que fue reducido a 1/2 del mínimo legal, plantea que el criterio tomado por el organismo fue arbitrario y ajeno a la realidad del caso concreto, por cuanto su situación fue regularizada con posterioridad a la notificación de la Orden de Intervención, pero con anticipación a la notificación de una “pre vista” o vista previa, mediante el ingreso de la totalidad de retenciones y/o percepciones debidas.

Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque el acto apelado. Con costas.

II- Que mediante adjunto al IF-2023-119016922-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional.

La representación fiscal sostiene que no se necesita una conducta dolosa para la configuración del ilícito previsto en el artículo 48 de la ley de rito fiscal, siendo que se perfecciona al no tomar el sujeto retentor los recaudados conducentes al cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales. Remarca que la función de la apelante como agente de recaudación, es la de retener e ingresar el monto retenido, sin poder ser utilizado.

Además, sobre la supuesta insolvencia invocada, el Fisco aduce que aunque pudiera probarse, lo que según la representación no aconteció en autos, ello no es eximente del cumplimiento de los deberes a su cargo, ya que en caso contrario se estaría afectando la garantía de igualdad prevista en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el acto apelado. Con costas.

III- Por PV-2023-122762979-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y finalmente por IF-2023-150317773-APN-VOCX#TFNse ponen los mismos para dictar sentencia.

IV- 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 las constancias de la causa, la imputación efectuada a la contribuyente consiste en haber omitido al vencimiento del plazo legal, efectuar el depósito de las retenciones/percepciones practicadas que fueran informadas conceptos 767 – SICORE – SICORE-Impto a las Ganancias (217), Ret. Art. 79 Ley GCIAS INC. A, B y C (787) y SICORE- Impto. al Valor Agregado (767), correspondientes al período fiscal 8/2022, habiendo operado aquel con fecha 12 de septiembre de 2022.

Cabe señalar que surge del cuadro obrante a fs. 4 de la resolución apelada que la cancelación de los conceptos 767- SICORE-Impto a las Ganancias (217) y Ret. Art. 79 Ley GCIAS INC. A, B y C (787) se efectuó el 19 de septiembre de 2022 (5 días hábiles después del vencimiento), mientras que respecto a SICORE- Impto. al Valor Agregado (767), el monto debido se ingresó el 17 de noviembre de 2022, 46 días hábiles posteriores al momento que debía ingresars (vide archivos anexos al IF-2023-01404878-AFIP-SESUDVJUGN#SDGOIGC, a su vez adjunto al IF-2023-02047717-AFIP-SESUDVJUGN#SDGOIGC acompañado por el Fisco al contestar el recurso).

V- Que 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 dicha disposición (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 este Tribunal tiene dicho que esa infracción se configura con la concurrencia de un elemento material –conservar el impuesto retenido-; uno de carácter normativo –la conducta debe producirse “después de vencidos los plazos” en que debieron ingresarse las retenciones efectuadas- y, otro, de carácter subjetivo –el impuesto debe mantenerse fraudulentamente en poder del agente- (cfr. “Caverzasi, Ortin y Cía. S.R.L., sentencia de la Sala B de este Tribunal, del 30/11/93).

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); por ello, en lo que atañe al elemento subjetivo, hay en la especie fraude...cuando el lapso por el que se mantiene la retención después de vencido el plazo para su ingreso, exterioriza por su duración una conducta temerosa o maliciosa en el responsable que, sabiendo que debe ingresar el importe al Fisco Nacional...mantiene en su poder mediante la realización de cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra tendiente a apropiarse de ella, o incluso diferir su ingreso...lo propio sucede cuando aún en ausencia de maniobras que exteriorizan la intención de defraudar, el responsable conserva la retención por un lapso que indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por dicho elemento subjetivo” (cfr. “Bilicich, Juan Miguel s/apelación”, Expte. Nº 722-I, sentencia de la Sala B, del 9/10/1979).

VI- Que considero debe evaluarse la conducta de la recurrente separadamente respecto a cada retención atribuida como dejada de ingresar oportunamente, refiriéndome en primer término a las correspondientes a SICORE-Impto a las Ganancias (217) y Ret. Art. 79 Ley GCIAS INC. A, B y C (787), cuyo ingresó se concretó el 19 de septiembre de 2022, es decir 5 días hábiles después del plazo general acaecido el 12 de septiembre según lo indica el Fisco en el acto apelado.

Que 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, cuando el tiempo que transcurre entre el vencimiento del plazo para ingresar la retención y su pago es breve, exiguo, es factible sostener que la conducta material se encuentra desprovista del elemento intencional que exige el artículo 48.

Por lo expuesto y atento que en este caso la actora ingresó las retenciones con una exigua demora (cinco días hábiles) plazo que no es cuestionado por el organismo, corresponde concluir en la ausencia de dolo en el accionar de la encartada, toda vez que el Fisco no invocó la existencia de maniobra fraudulenta alguna y tuvo conocimiento preciso de la situación existente en relación con estas obligaciones fiscales (cfr. esta Sala “D” en anterior composición in re “Club Atlético Boca Jrs. Asoc. Civil”, sentencia del 12 de julio de 1999).

Por los motivos expuestos, corresponde revocar la sanción apelada en autos respecto a los conceptos 767-SICORE-Impto a las Ganancias (217) y Ret. Art. 79 Ley GCIAS INC. A, B y C (787). Con costas.

VII- Que distinta es la solución con relación a la retención ingresada relativa al SICORE- Impto. al Valor Agregado (767), que fue abonada el 17 de noviembre de 2022, es decir 46 días hábiles al vencimiento del plazo general.

En tal sentido, se advierte una incontrovertible demora respecto al plazo de vencimiento fijado para el ingreso de la retención sumado a que no se ha podido demostrar de manera fehaciente las causas que justifican tal dilación; siendo que la actora invocó supuestas dificultades financieras sin ofrecer prueba alguna para demostrarlas.

En efecto, corresponde concluir afirmativamente sobre la presencia del elemento subjetivo de la infracción que se le imputa y consecuentemente, sumado al aspecto material de la misma, llevan a concluir el perfeccionamiento del tipo penal, provocándose la lesión al bien jurídico tutelado, no siendo la imputación exonerable por la posterior regularización formulada (cfr. sentencia del 22/10/2001, in re “Frisap S.A. s/apelación-Impuesto a las Ganancias” -voto del Dr. Torres).

VIII- Sentado ello, corresponde referirse a la graduación de 1/2 del mínimo legal aplicada por el organismo, toda vez que la actora en virtud de los agravios formulados postula que correspondía 1/4 del mínimo legal del artículo 48 de la ley de rito fiscal por no haber mediado “pre vista”

En primer lugar, el artículo 49 dispone en su segundo y tercer párrafo: "Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal”.

“Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de corrérsele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal”.

Finalmente, el sexto párrafo de ese artículo establece que a efectos de los párrafos que aquí interesan, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

Que surge de las actuaciones administrativas que el 14 de septiembre de 2022 se inició la OI 2079524 que diera origen a la sanción cuestionada en autos, dándose por finalizada la misma el 25 de octubre de 2022 con la notificación pertinente a la apelante (vide IF-2022-01983612-AFIP-SCN1DVCOIN#SDGOIGC y archivos adjuntos a este que se anexan al IF-2023-02047717-AFIP-SESUDVJUGN#SDGOIGC y a su vez al IF-2023-119032058-APN-DTD#JGM). Asimismo, el 13 de septiembre de 2022 ya se le había cursado a la recurrente intimación de pago por las obligaciones adeudadas, entre las que se encontraba la relativa al SICORE- Impto. al Valor Agregado (vide IF-2023-01404878-AFIP-SESUDVJUGN#SDGOIGC adjunto sucesivamente a los IF-2023-02047717-AFIP-SESUDVJUGN#SDGOIGC e IF-2023-119032058-APN-DTD#JGM).

En el caso concreto existió con el cierre de la fiscalización una notificación a instancias de la inspección actuante de la que surge la individualización de las obligaciones verificadas (SICORE PF 2022/08). Que la mentada comunicación se concretó el 27 de octubre de 2022, es decir con antelación a la cancelación de la obligación

adeudada que se concretó –sin existir controversia al respecto- el 17 de noviembre de 2022.

Por lo expuesto, esta juzgadora entiende que resulta de aplicación el tercer párrafo del artículo 49 de la ley de rito fiscal, con lo cual resulta ajustada a derecho la graduación aplicada al recurrente por la sanción que se confirma.

IX- Por lo expuesto, voto por: 1) Revocar la sanción apelada en autos respecto a las retenciones correspondientes a SICORE-Impto a las Ganancias y Ret. Art. 79 Ley GCIAS INC. A, B y C. Con costas al Fisco Nacional; 2) Confirmar la multa aplicada en cuanto a la retención relativa al SICORE- Impto al Valor Agregado.

La Dra. O'Donnell dijo:

Tal lo que esta Sala resolviera al fallar en "Marítima Maruba SA", sentencia del 22 de agosto de 2023, es doctrina de este Tribunal que la infracción del art. 48 de la ley 11.683 "…se configura con la concurrencia de un elemento material –conservar el impuesto retenido-; uno de carácter normativo –la conducta debe producirse "después de vencidos los plazos" en que debieron ingresarse las retenciones efectuadas- y, otro, de carácter subjetivo –el impuesto debe mantenerse fraudulentamente en poder del agente- (cfr. "Caverzasi, Ortin y Cía. S.R.L., sentencia de la Sala B de este Tribunal, del 30/11/93)".

Agregó allí también que, "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); por ello, en lo que atañe al elemento subjetivo, hay en la especie fraude...cuando el lapso por el que se mantiene la retención después de vencido el plazo para su ingreso, exterioriza por su duración una conducta temerosa o maliciosa en el responsable que, sabiendo que debe ingresar el importe al Fisco Nacional...mantiene en su poder mediante la realización de cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra tendiente a apropiarse de ella, o incluso diferir su ingreso...lo propio sucede cuando aún en ausencia de maniobras que exteriorizan la intención de defraudar, el responsable conserva la retención por un lapso que indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por dicho elemento subjetivo" (cfr. "Bilicich, Juan Miguel s/apelación", Expte. Nº 722-I, sentencia de la Sala B, del 9/10/1979).

En tal sentido, y respecto al planteo de la recurrente en cuanto a que no quedó configurado el elemento subjetivo necesario para tener por cometida la infracción imputada, se dijo allí también que "...el hecho de que para que la omisión en cuestión sea punible deban configurarse tanto el elemento objetivo como el subjetivo, en concordancia con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 284:42; 292:195, entre muchos otros),...no implica desconocer que el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción –no está de más recordarlo- puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba" (conf. "IOA S.A.", Sala B de este Tribunal, sentencia del 24/4/2003)".

En el caso, al igual que en dicha oportunidad, la empresa pretende exonerar su responsabilidad como agente de retención en problemas financieros, generales y propios del sector de su actividad, que no son supuestos previstos en la norma que fijaba su deber de actuar como agente de retención, el art. 48 de la ley 11.683, para impedir o, en su caso, eximirla de su responsabilidad legal. Es que se dijo en el precedente citado también que en el caso del impuesto a las ganancias , "…se trata de retenciones que integran el salario, cuyos fondos son generados por el mismo. Que la citada situación no resulta atenuante o eximente de su conducta desplegada ya que las

consideraciones efectuadas por la recurrente resultan erróneas, atento que el dinero ingresado con posterioridad, correspondiente a las retenciones ordenadas por ley, no es de su propiedad sino que efectivamente corresponde a parte del sueldos de sus empleados, siendo solamente el mismo el encargado de ingresarlo al Fisco, pero dicha situación no lo habilita a disponer de aquellos montos, que le fueron retenidos a los trabajadores".

En definitiva, efectuada la retención el deber subsiguiente del agente es el ingreso de la misma en el plazo de ley, la demora en hacerlo, sin explicación ni prueba que la justifique, como en el caso, constituye la apropiación que castiga el art. 48 de la ley 11.683.

Idénticas consideraciones corresponde realizar respecto de los depósitos efectuados en forma extemporánea en el impuesto al valor agregado bajo el régimen del SICORE también, ingresados 46 días hábiles después a su vencimiento, que mal puede ser calificada como una demora *ínfima* como pretende la recurrente.

Respecto de la graduación de la sanción, adhiero al voto de la vocal Instructora.

Por expuesto, voto por confirmar la Resolución recurrida, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto la descripción de los hechos que hace la Dra. Gómez en su voto, como también lo decidido en el mismo en cuanto confirma la sanción impuesta en el Impuesto al Valor Agregado, con costas y revoca la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias, sin perjuicio de lo cual estimo conveniente efectuar algunas precisiones con relación a ésta última dado que disiento con la imposición de costas propiciada.

II.- Que en lo que hace a la multa aplicada en SICORE-Impto a las Ganancias (217), Ret. Art. 79 Ley GCIAS INC. A, B y C (787) a los efectos de su revocación cabe tener en cuenta que: a) la obligación de ingresar las sumas de $ 32.440.804,42 y 12.716.908,81 si bien fue hecha más allá del vencimiento fijado para su cumplimiento, se produjo dentro de los cinco días hábiles posteriores, resultando ello un plazo tolerable de demora; b) de acuerdo a 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, y si bien el ente fiscal menciona que existe reiteración de la conducta hace alusión a un antecedente que no se encuentra firme sin constar ninguna otra infracción a la fecha de la conducta aquí juzgada, para aplicar los términos del artículo 49 de la ley de rito fiscal para reducir el quantum de la multa a la mitad (1/2) de su mínimo legal; c) que aún así no se ha acreditado que en el exiguo plazo 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 $ 45.157.713,2 por las sumas ingresadas fuera de término, sin perjuicio de la mora atribuible.

Que sin perjuicio de lo expuesto, debe ser considerada la actuación del juez administrativo quien pudo haber entendido que la fijación de la multa debía hacerse, sin más, sobre una cuestión estrictamente objetiva tal como lo refiere el artículo 48 de la ley de rito fiscal, que contempla una base regulatoria mínima de dos tantos del tributo retenido o percibido, y haber considerado 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 considero que las costas deben ser impuestas por su orden.

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

1°) Revocar la sanción apelada en autos, con costas.

2°) Regular los honorarios del Dr. Juan Rafael Astibia en su carácter de apoderado de la recurrente en la suma de $2.135.497 (pesos dos millones cientotreinta y cinco mil cuatrocientos noventa y siete) equivalente a 103,69 (ciento tres con 69/100) UMA, y en su carácter de patrocinante, la suma de $5.338.743 (pesos cinco millones trescientos treinta y ocho mil setecientos cuarenta y tres) equivalente a 259,23 (doscientos cincuenta y nueve con 23/100) UMA, las que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en autos y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°29/2023 (22/09/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 10:23:37 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 13:50:13 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.20 10:49:46 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.20 10:49:47 -03:00