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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-91550044-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Agosto de 2023

Referencia: EX -2023- 36870387-APN-SGAI#TFN- BAYER S.A.-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- 36870387-APN-SGAI#TFN, caratulado “BAYER S.A s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo

I. – Que mediante RE-2023-36868952-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra resolución dictada el 6 de marzo 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 767 – SICORE – IMPTO. AL VALOR AGREGADO período fiscal 2022/02 y 210 - GANANCIAS REG ESP INGR RG 830 período fiscal 2022/05, sanción equivalente a dos veces la suma atribuida como dejada de ingresar (RE-2023-36869468-APN-SGAI#TFN).

La recurrente plantea la falta de configuración del elemento objetivo de la sanción. Relata que luego de operados los vencimientos generales previstos a tales efectos (esto es, 9 de marzo 2022 y 09 de junio de 2022, respectivamente), ingresó las correspondientes retenciones con cuatro días de demora en el caso del IVA (el 15 de marzo de 2022) y con un solo día de demora en el caso del Impuesto a las Ganancias (10 de junio de 2022). Expone que no debe perderse de vista que el tipo infraccional del artículo 48 es de tipo doloso en el cual la intención no puede presumirse sobre la base de una simple demora de uno o cuatro días, como en el caso concreto. Invoca la Instrucción General 7/2020 que establecía que la multa tipificada en el artículo 48 de la LPT, no procedería en aquellos casos que el tributo retenido se ingresara con sus accesorios dentro de los 5 días hábiles de su vencimiento, puntualizando que si bien tal acto administrativo de alcance general fue sustituido no obsta a considerar el alcance de su interpretación en términos de evidenciar que lo que el tipo infraccional pretende sancionar no es la simple demora en el ingreso de las retenciones practicadas sino el aprovechamiento por parte del agente de su falta de ingreso dentro del plazo legal estipulado.

Señala también que no se encuentra presente el elemento subjetivo referido en el tipo infraccional. No niega haber

incurrido en una demora en el ingreso de las sumas involucradas sino que sostiene que, al haber constatado dicha situación involuntaria y subsanado la misma de manera espontáneamente a los 1 y 4 días siguientes, fue ínfimo el plazo durante el cual los montos retenidos y percibidos no ingresaron a las arcas fiscales y ese tan corto plazo no es suficiente para evidenciar la intención defraudatoria que se pretende reprimir. Remarca que conforme surge del código “210” involucrado en las retenciones asociadas al SICORE – IMPUESTO A LAS GANANCIAS, las mismas responden a “autorretenciones” practicadas, es decir que ni siquiera eran fondos retenidos de terceros, lo cual más allá de evidenciar la improcedencia de los argumentos expuestos en sustento de la sanción aplicada, también demuestra que no ha existido en el actuar una conducta defraudatoria dirigida a apropiarse de fondos de terceros.

En subsidio, manifiesta haber actuado con diligencia, observando el deber de cuidado que le resulta exigible, por lo cual se estaría frente a un error excusable. Por su parte, considera aplicable al caso el “principio de bagatela”, toda vez que –según la recurrente- la conducta no puede reputarse merecedora de reproche ya que carece de entidad suficiente.

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

II- Que mediante IF-2023-66632904-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional.

Luego de desarrollar los caracteres principales de los agentes de retención, expone que la infracción endilgada se encuentra acreditada, toda vez que la falta de ingreso de retenciones dentro de los plazos exigidos por la normativa aplicable quedó reconocida por la contribuyente en su recurso, sin existir causales que justificaran tal accionar. Destaca que nada impedía que cumpliera con su obligación, toda vez que el dinero retenido en ningún momento forma parte del patrimonio del agente de retención por pertenecer a un tercero, y por ende que pudiera disponer del mismo como propio. Finalmente, aduce que el Estado Nacional se vio impedido de hacer uso de ese dinero en legal tiempo y forma, porque el mismo se encontraba en poder de la contribuyente.

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

III- Por PV-2023-68954715-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y finalmente por IF-2023-79520507-APN-VOCX#TFN se 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 la resolución apelada, 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 por SICORE- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (767) período fiscal 02/2022 y GANANCIAS REG. ESP. INGR. RG 830 (210) período fiscal 05/2022, cuyos vencimientos operaron con fechas 9 de marzo de 2022 y 9 de junio de 2022.

En efecto, el Fisco señala que el día 10 de marzo de 2022 se intimó el ingreso de SICORE- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO periodo fiscal 02/2022, mientras que el 10 de junio de 2022 para GANANCIAS REG. ESP. INGR. RG 830 (210) período fiscal 05/2022.

Finalmente, no resulta controvertido que el día 15 de marzo de 2022 fue cancelado el monto correspondiente a SICORE- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO mientras que el 10 de junio de 2022 se abonó el concepto GANANCIAS REG. ESP. INGR. RG 830 (210), todo lo cual surge del cuadro obrante en la página 2 de la resolución apelada (vide archivos embebido al IF-2023-66751658-APN-DTD#JGM).

V- 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 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).

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 (1 y 4 días hábiles) plazos que no son cuestionados por el organismo, corresponde concluir en la ausencia de dolo en el accionar de la encartada, toda vez que el Fisco tampoco 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. Con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero a la decisión propuesta por la Vocal Instructora. Ello así toda vez que si bien desde el punto de vista objetivo la infracción tipificada en el art. 48 de la ley 11.683 se produce con el ingreso fuera de término de las retenciones practicadas, su aplicación requiere también la configuración del elemento subjetivo, es decir de la intención deliberada del contribuyente de no hacerlo y así sustraer los fondos del dominio de la Administración Tributaria acreedora de ellos.

En el caso, no se encuentra en discusión que la demora en el ingreso de las retenciones fue en el caso de las del impuesto al valor agregado por $9000 de cuatro días y las del impuesto a las ganancias –que correspondían en realidad a autoretenciones- por $109.535.768,60, de un día, pero tampoco que junto con ellas se depositaron también los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683, por lo que resulta de aplicación el criterio adoptado en situaciones análogas por la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal al calificar la demora como *exigua*, y revocar en este caso en particular por esta razón la sanción prevista en el art. 48 de la misma ley cuyo propósito, como allí se lee, es penalizar verdaderas defraudaciones fiscales en las que la demora en el ingreso obedece a circunstancias diferentes -Conf. “Delga SAIC”, sentencia del 11.12.2007, entre muchos otros-.

El Dr. Martín dijo:

1.1 Adhiero a la descripción de los hechos y a la decisión que adopta la Dra. Gómez en su voto, con relación a la revocatoria que propone respecto de la Resolución N° 37/2023 (DV JUGN JM).

1.2 Mi convicción sobre este último aspecto se sustenta fundamentalmente en que a) la obligación de ingresar la suma de $ 109.535.768,60, si bien fue hecha más allá de los vencimientos fijados para su cumplimiento, se produjo dentro del día siguiente ($ 109.535.768,60) y cuatro días posteriores ($ 9.000), resultando ellos, dos plazos tolerables 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 -el ente fiscal confirma la ausencia de precedentes con relación a la presente tipificación –art.48 retención y/o percepción indebida de fondos- ya que cita únicamente una multa de $ 1.376,09 (noviembre 2017) aplicada en los términos de los artículos 45 y 49 de la ley de rito fiscal); c) aun 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 $ 219.089.537,20 equivalente al 200% de las sumas ingresadas fuera de término, sin perjuicio de la mora atribuible.

1.3 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:

Revocar la sanción apelada en autos. Con costas.

Regístrese y notifíquese

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.07 17:35:17 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.07 19:52:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 07:50:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 07:50:38 -03:00