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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-97559828-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Agosto de 2023

Referencia: EX-2023-46167362-APN-SGAI#TFN-MARITIMA MARUBA S.A.-SENTENCIA(VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-46167362-APN-SGAI#TFN, caratulado “MARITIMA MARUBA S.A.s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I- Que mediante RE-2023-46167098-APN-SGAI#TFN Marítima Maruba S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 28/03/2023, dictada por la Jefa Int. de la División Jurídica del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales dependiente de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales dependiente de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes de Contribuyentes Nacionales de la Dirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva de dependiente de la AFIP, mediante la que se aplica una multa equivalente a cuatro veces el tributo retenido o percibido, no ingresado al vencimiento, que fuera mantenido en su poder después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlos, por infracción del art.48 de la ley 11.683.

Expresa en primer término que no encuentra argumentos, ni elementos de prueba aportados por el Fisco Nacional que demuestren su obrar doloso, que exige el tipo de figura aplicada, menos aún un perjuicio al Fisco. Que conforme la conducta que se le imputa sería de consumación instantánea y no correspondería atender a los antecedentes o circunstancias que le impidieron ingresar en término las retenciones, cuando las mismas fueron íntegramente ingresadas, con más los intereses.

Hace notar que aproximadamente el ochenta por ciento (80%) de las retenciones sobre las que se aplica la multa apelada, se refieren a pagos de salarios que debió realizar a sus empelados, de este modo no existió una apropiación de fondos recibidos y colocados para beneficio propio. Que al encontrase que no contaba con fondos suficientes para integrar los salarios y retenciones, a fin de la integridad de las personas, cumplió primero con la partes del sueldo que les correspondía y luego con la proporción que le corresponde al Fisco en concepto de retenciones y es la propia representación fiscal quien reconoce que cumplió, en el caso no existían fondos y por eso no fueron depositados.

Señala que no desconoce que sea pasible de una sanción por omisión, pero no correspondería por fraude, toda vez que cumplió con la declaración de dichas obligaciones en debido tiempo y forma. Afirma que también se omite solo merituar la defensa postulada por su parte y permitir la producción de la prueba sino que también se refiere a defensas que no fueron expuestas en su descargo.

Indica que el juez administrativo omite establecer y precisar cuáles serían los hechos que darían lugar a la verificación del elemento subjetivo en la figura que se le aplica, ya que no existió retención a un tercero ni dinero mantenido en su poder, atento que no contaba con fondos suficientes, y los que tenía fueron destinados al pago de salarios, lo que demuestra que su intención no era defraudar al Fisco. Realiza un análisis del art.48 de la ley de rito, y afirma que a fin de que proceda la calificación de la conducta defraudatoria, se debe tener la intención de perjudicar al Organismo Fiscal, situación que no ocurrió en autos donde no sólo cumplió con posterioridad con su deber fiscal, sino que además lo hizo con los intereses debidos, para justamente no causar perjuicio fiscal.

Afirma que siempre declaró sus obligaciones y nunca incurrió en maniobras u ocultamiento para beneficiarse a partir de una conducta dolosa. Por otra parte se refiere a que el lícito que se imputa exige igualmente la existencia de perjuicio al bien jurídico tutelado. Manifiesta que le imponen una multa equivalente a cuatro veces el impuesto ingresado de después de vencido el plazo dispuesto por el Fisco y lo mismo resulta desproporcionado.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente, se dicte sentencia revocando la resolución apelada en todas sus partes, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

II- Que mediante IF-2023-78270511-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional.

Se refiere en primer término a la improcedencia del planteo de nulidad, afirmando que no existen vicios que tornen nulo el procedimiento llevado a cabo, siendo de conformidad a las leyes y la actora contó con la posibilidad de ejercer su derecho de defensa en sede administrativa, respetándose el debido proceso adjetivo y sin haberse vulnerado el derecho de defensa de la apelante. También destaca que fue dictada con fundamento de hecho y derecho, es decir, valorando circunstancias fácticas y jurídicas. Por todo ello solicita se rechace el planteo de nulidad interpuesto por la actora, con costas.

En cuanto a la procedencia de la sanción, expone que no se trata de un monto de dinero generado por su actividad comercial, sino de un monto de dinero que le fue otorgado en carácter de agente de retención, el cual debería haber tomado para ingresar al Fisco, sin poder afectarlo a su actividad particular y es por ello que la obligación de ingresar las retenciones al Fisco subsiste aún cuando exista una merma en su actividad o incluso ante la necesidad de afrontar el pago de salarios de sus empleados.

Destaca que el tiempo transcurrido es de 80 (ochenta) días entre el vencimiento de la obligación de ingreso del tributo retenido y su cumplimiento lo cual en un contexto inflacionario generó un perjuicio fiscal y financiero importante. Afirma que en el caso se configura el elemento objetivo y subjetivo.

Hace notar que la cancelación efectuada por la recurrente del dinero adeudado, de no haber sido por el accionar de los inspectores, la situación no se hubiera regularizado, ya que la cancelación no fue voluntaria sino producto del inicio de un procedimiento de fiscalización. Asimismo destaca que en ningún momento fue probado su estado de insolvencia al que alude, sin perjuicio de que dicha situación no quita la responsabilidad respecto del uso de los fondos retenidos. Destaca que la actora reconoce también que el monto de las retenciones efectuadas y no ingresadas no correspondían exclusivamente a sus empleados, sino también a otros sujetos, situación que también fue sancionada y no se opuso. Agrega que no resulta aplicable al caso la figura de error excusable más allá de que no fuera peticionado.

Por último destaca que posee antecedentes de sumarios por multas firmes por retenciones del impuesto a las ganancias -beneficiarios del exterior-, por lo que se trata de un caso de reincidencia y no corresponde aplicar reducción de sanciones prevista en el art.49 de la ley 11.683 t.o. vigente.

Ofrece prueba, se opone a la ofrecida por la recurrente, plantea el caso federal y solicita se rechace el planteo de nulidad articulado por la actora, con costas y oportunamente, se dicte sentencia rechazando con costas, el recurso interpuesto y se confirme la resolución administrativa.

III- Que por PV-2023-92807227-APN-VOCX#TFN se hizo lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional, respecto a la producción de la prueba informativa toda vez que los datos que intenta obtener ya surgen de las actuaciones administrativas acompañadas (vide IF-2023-78312854-APN-DTD#JGM).

Que por PV-2023-94736994-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y finalmente por IF-2023-95942002-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).

Que del informe final de inspección (IF-2023-78300303-APN-DTD#JGM) surge que la actividad principal es el servicio de transporte marítimo de carga y cierra sus ejercicios en abril. El presente caso se origina en virtud de la falta de pago del régimen SIRE, por el impuesto 216 (Retención de IVA), por $ 4.138.077,29, y del régimen SICORE, por los impuestos 217 (Retención de Ganancias) por $ 949.874,08 e impuesto 787 (Retenciones de Ganancias Art. 79 4ta. Categoría inc. A), B) y C)) por $14.301.600,16, todos pertenecientes a las declaraciones juradas (SIRE - F.997 y SICORE - F.744) del periodo fiscal 2022/04, presentadas el 05/05/2022 y 09/05/2022, respectivamente, cuyos vencimientos operaron el mismo día 10/05/2022.

Señalan que de la consulta efectuada a Sistemas Tributarios, al día de la confección del informe final, se observa que la contribuyente no ingresó importe por concepto alguno correspondiente a las obligaciones bajo análisis. Como conclusión exponen que atento a la falta de respuesta al requerimiento oportunamente notificado y del análisis exclusivo de las consultas efectuadas a las bases de datos del Organismo que se incluyen en las actuaciones presentes, se entiende que el contribuyente MARITIMA MARUBA S.A., poseía capacidad económica para afrontar en tiempo y forma las obligaciones mencionadas al referirse al origen del caso del este informe final, agregando que dichas obligaciones se encuentran incumplidas al momento del mismo.

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 – IVA (216), SICORE-IMPTO. A LAS GANANCIAS (217) y RET. ART. 79 LEY GCIAS. INC. A, B Y C (787), período fiscal 04/2022, cuyos vencimientos operaron con fecha 10/05/2022, habiendo sido intimado con fecha 11/05/2022 y cancelados el 22/09/2022, llegando a un total de 80 días hábiles de mora.

Que no resulta controvertido que con fecha, 22/9/22, fue cancelado el monto correspondiente a los conceptos señalados, todo lo cual surge del cuadro obrante en la página 1 de la resolución apelada (RE-2023-46162361-APN-SGAI#TFN)

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).

En tal sentido, y en cuanto respecta al planteo de la recurrente relativo a no haber quedado configurado en autos el elemento subjetivo necesario para tener por cometida la infracción imputada, cabe recordar 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 mas 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).

Que en el caso de autos la actora reconoce haber ingresado las sumas retenidas fuera de los plazos fijados a tal efecto. Justifica su accionar en los inconvenientes financieros originados en la imposibilidad de contar con fondos suficientes para integrar los salarios y retenciones, alegando que las sumas obtenidas eran empleadas en primer lugar para el pago de salarios a fin de la integridad de las personas y luego lo que correspondía al Fisco.

Que si bien la recurrente ofreció prueba informativa, respecto de la cual se hizo lugar a la oposición del Fisco Nacional, toda vez que lo que intentaba demostrar con la misma eran los juicios laborales que tuvo que soportar los últimos 10 (diez) años y tal como se le expuso en la PV-2023-92807227-APN-VOCX#TFN dicha información, surge de las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal, más precisamente

del IF-2023-78312854-APN-DTD#JGM. Lo cierto es que igualmente el hecho o la cantidad de juicios laborales en los que debió intervenir no resultan conducentes para eximir a la recurrente de la sanción que se le aplica.

Que de igual modo respecto a la prueba documental acompañada en la causa, no se vislumbra la existencia de circunstancias que resulten eficaces para desvirtuar la aplicación de la sanción en cuestión. Que en conclusión las probanzas aportadas no han sido suficientes a esos fines.

En cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a su situación económica, cabe señalar que sin perjuicio de que tal eximente no se encuentra previsto en la ley de procedimiento tributario, debe señalarse que las dificultades financieras que pueda sufrir una empresa no bastan para justificar el incumplimiento en que incurrió el agente al ingresar tardíamente las sumas retenidas para el pago del impuesto. En sentido sustancialmente análogo, Héctor B. Villegas ha expresado sobre el tema que "las dificultades de orden económico y financiero del contribuyente no constituyen por sí solas causales de imposibilidad material que dispensen la aplicación de sanciones" ("Régimen penal tributario argentino" - Ed. Depalma - 1998 - pág. 148).

Que por otro lado reitera en distintas oportunidades que el dinero no fue recibido por retenciones practicadas a terceros y colocado en derecho propio, sino que 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.

Que del cotejo de las actuaciones surge evidente que existe una incontrovertible demora respecto al plazo de vencimiento fijado para el ingreso de la retenciones sumado a que ni siquiera se ha podido demostrar de manera fehaciente las causas que justifican tal dilación; ello así, 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 de pagos de parte de la contribuyente (cfr. sentencia del 22/10/2001, in re “Frisap S.A. s/apelación-Impuesto a las Ganancias” -voto del Dr. Torres).

VI.- Que resta analizar el agravio respecto de la desproporcionada sanción impuesta conforme lo entiende la actora en su escrito de apelación, atento no se habría afectado el bien jurídico tutelado.

Que de la resolución apelada se observa que el juez administrativo fijó la multa en cuatro tantos, agregando que posee antecedentes de sumarios por multas firmes, por lo que se trata de un caso de reincidencia y no corresponde tampoco aplicar reducción de sanciones que prevee el art.49 de la ley 11.683 (t.o. vigente), ello sumado a la cantidad de 80 (ochenta) días hábiles de atraso en el ingreso de las retenciones se procedió a calcular la graduación correspondiente.

Que por lo expuesto voto por confirmar la sanción recurrida, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la sanción recurrida, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $1.337.686 (pesos un millón trescientos treinta y siete mil seiscientos ochenta y seis) equivalente a 69,17 (sesenta y nueve con 17/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $3.344.214 (pesos tres millones trescientos cuarenta y cuatro mil doscientos catorce) equivalente a 172,93 (ciento setenta y dos con 93/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Acordada N°19/2023 (14/06/2023) 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.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.22 11:14:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.22 12:14:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.22 12:14:16 -03:00