Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-61012183-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 10 de Junio de 2024

Referencia: Arysa SRL. Ganancias. Agente de Retención. Art. 40 (hoy 43). RG 830

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente N° **45.347-I**, caratulado: **“ARYSA SRL *s/apelación***"

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 23/32vta la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 28/9/2015 de la AFIP, mediante la cual se determinó de oficio su obligación tributaria frente al impuesto a las ganancias períodos fiscales 2011 y 2012, con más intereses resarcitorios.

Describe que su actividad consiste en la construcción, reparación de edificios residenciales; construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales; servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes urbanos propios o arrendados y venta al por menor de materiales de construcción.

Aclara que durante el proceso de verificación no se objetaron comprobantes, ni registros, ni la efectiva realización de cada una de sus operaciones de ingresos y egresos. En tal sentido, añade que en lo que respecta al impuesto a las ganancias, el organismo fiscal optó por ajustar los montos de impuesto declarados, con el único argumento de no haber cumplido con la obligación de retener, con sustento en los artículos 40 y 80 de la ley de ganancias, como así también la RG 830/00.

Advierte que el Fisco no ha determinado importe alguno en concepto de impuesto omitido de retener conforme a la resolución referida, por lo que entiende que se está en presencia de una acusación de incumplimiento del deber de retener, pero no se determinó la cuantía del mismo. En esa línea agrega que no ha sido informada en qué medida y/o por cuánto habría cumplido con su obligación de retener y que la mera indicación de importes sobre los cuales se debería haber practicado retenciones, no equivale a la efectiva

determinación del impuesto omitido, sino que, dice, para ello se requiere la realización de cálculos y deducciones conforme la resolución.

Luego realiza un análisis del mecanismo empleado a los efectos de su cuantificación. Sostiene que el ente fiscal a los efectos de aplicar la sanción prevista en el artículo 40 de la ley, ha invocado importes que no reúnen los presupuestos para ser pasibles de retención, toda vez que los mismos no constituyen pagos, ni operaciones asimilables a pagos. Al respecto, destaca que ello surge claramente de los informes de inspección y de los considerandos de la resolución apelada. En efecto, dice, que allí se ha puesto de manifiesto que a sus efectos se ha recurrido a los importes de compras y/o gastos registrados en el Libro Compras, y no a los importes efectivamente pagados como establece la ley.

Continúa su exposición haciendo una breve referencia a cada una de las normas citadas por el organismo fiscal.

En ese sentido, entiende que el artículo 40 ha quedado en desuso. Añade que con el tiempo y a través de las sucesivas modificaciones que han ido experimentando las leyes impositivas, se fueron incorporando nuevas normas sancionatorias que lo reemplaza y que lo torna obsoleto. Sostiene que cuando fue agregado al ordenamiento jurídico no existía sanción por incumplimiento de la obligación formal de retención, hasta que, en el año 1968 se aplica la multa por omisión según el artículo 45 de la ley 11683. Por tal razón, señala que se torna indefendible sostener la plena vigencia y aplicabilidad de aquél artículo.

Arguye que la restricción expresa del artículo 80 no se vincula con las eventualidades, opciones o discreciones derivadas del artículo 40.

Por otro lado, luego de exponer las normas aplicables, concluye que no resulta un procedimiento ajustado a derecho la aplicación directa del citado art. 40 de la ley 11683, sin antes haberse constatado previamente el incumplimiento de la obligación de retener por el mecanismo previsto en la resolución, como así también las responsabilidades, eventuales liberaciones y aplicación de las sanciones previstas en la ley 11683. Que en su caso, el ente fiscal no ha tenido en cuenta la secuencia indicada y por lo tanto no ha cumplido con la finalidad impuesta por el legislador. En punto a ello, afirma que de manera improcedente, infundada y discrecional ha optado por otro mecanismo residual mucho más gravoso, ignorando la aplicación de la RG 830/00.

Destaca que en lugar de determinar el impuesto omitido de retener y de exigir su pago al responsable por deuda ajena y aplicar multa al infractor como ordena la norma procedimental (RG 830/00 y ley 11683), sin exposición de motivo alguno y en sentido contrario a la norma y a su conducta habitual, ha optado por determinar deuda por impuesto propio en cabeza de ella. Añade que también se ha apartado del art. 10 de la mentada resolución a los efectos del cálculo numérico del ajuste.

Manifiesta que se ha recurrido a una muestra de información de terceros (proveedores) para depurar las compras y asimilarlos a pagos, siendo muy pocos los que han informado los saldos adeudados al cierre del año fiscal, y ninguno de ellos ha exteriorizado el saldo al inicio del período, circunstancia que, dice, no permite otorgar veracidad a las tareas complementarias de inspección para determinar con precisión los pagos efectivamente realizados por ella en cada uno de los períodos fiscales en cuestión.

Invoca que hubo una situación de abuso del derecho por cuanto el Fisco se ha escudado en las penas y/o sanciones impropias derivadas del artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias, ignorando que la Resolución 830/00 y la ley 11683 tienen previsto no solo los mecanismos para practicar las retenciones, sino

también las multas aplicables en cada caso. En efecto, sostiene que la conducta desplegada por la AFIP está regulada por tres normas, una de ellas de aplicación objetiva cuya activación depende de la efectiva aplicación de las dos restantes.

Asimismo, arguye la inobservancia del principio de buena fe y la teoría de los actos propios.

Finalmente, solicita que la resolución recurrida sea revocada en todas sus partes por ser un acto administrativo carente de causa, fundado en hechos y antecedentes inexistentes o falsos, lo que se traduce en un acto nulo de nulidad absoluta e insanable en los términos de los artículos 7 inciso b) y 14 de la ley 19549.

Hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 42/51 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a fojas 88 se elevan los autos a consideración de la sala A y se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que con motivo de la fiscalización realizada a la firma el organismo fiscal detectó su incumplimiento de la obligación de retener el impuesto a las ganancias con sustento en los arts. 40 y 80 de aquel impuesto.

Del informe final de inspección (vide fojas 168/176 del Cpo. 1, Ganancias de los a,a,), surge que a los efectos de determinar el ajuste, se tomó como base las DDJJ originales presentadas por la actora, la información obrante en las bases de datos del Fisco y la obtenida de terceros y la documentación presentada por aquélla durante la verificación.

La inspección realizó los cálculos tendientes a determinar los montos de compras y/o gastos sobre los cuales la firma debió haber practicado las retenciones. Ello así, sumó las operaciones superiores a $ 12.000.- registradas en el Libro IVA Compras, conforme lo establecido en el Anexo VIII de la RG 830/00 (AFIP). Aquel importe corresponde al concepto “enajenación de bienes muebles y bienes de cambio, Respecto de “locaciones de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos”, el monto no sujeto a retención alcanza los $ 5.000.-. Al no haber posibilidad de determinar cuáles operaciones encuadrarían en uno y otro concepto debido a la cantidad de las mismas, se consideró el concepto de mayor importe. A esa sumatoria de las compras se restaron los saldos pendientes de pago al cierre del año 2011 y 2012 informados por los proveedores.

Con fecha 13/11/2014 se procedió a notificar el resultado de la inspección a la Sra. María Selva González Zund en carácter de apoderada de la firma.

Luego, con fecha 27/11/2014 aquélla plantea la improcedencia de la determinación por cuanto advirtió que se omitió tener en cuenta que en el transcurso de la verificación presentó DDJJ rectificativas que inciden sensiblemente sobre la cuantía del impuesto puesta a su consideración. En ese sentido, y a los efectos de prestar conformidad en su justa medida a la pretensión fiscal, solicita que como medida para mejor proveer se tenga en cuenta lo observado (vide fojas 186, Cpo I de Gcias.).

En contestación a ello, la División Revisión y Recursos –Dirección General Resistencia, mediante nota de fecha 28/11/2014, informa que en el transcurso de la verificación efectuada, no se presentaron DDJJ,

contrariamente a lo que manifiesta la apoderada. Es por tal motivo que ratifica los ajustes determinados y oportunamente notificados. A tales efectos, acompaña impresión de pantalla del sistema donde surge el detalle de las DDJJ presentadas por la firma (vide fojas 187 y 188 del Cpo. I de Gcias.).

Posteriormente el 23/12/2014 se corre vista de los cargos formulados con sustento en los artículos 40 y 80 de la ley de ganancias y RG (AFIP) 830/00 y modif, Anexos II, IV y VIII (vide fojas 192/198 del mismo cpo). La firma efectúa el descargo mediante escrito de fojas 206/224 (vide cpo II de Gcias).

Atento el descargo realizado, la Dirección Regional Resistencia, solicita a la División Fiscalización N° 3, que en caso de corresponder efectúe la reliquidación de la deuda.

Con motivo de ello, el organismo fiscal procedió a reliquidar el impuesto a las ganancias a ingresar en cada período, lo que implicó una disminución en el saldo a ingresar al Fisco.

En cuanto a las circularizaciones efectuadas a los proveedores cuestionados, el ente fiscal, ratifica lo actuado y efectúa las siguientes aclaraciones:

Electrolíneas SRL: del resumen de cuenta aportado surge que al 29/12/2011 la suma es negativa de $ 8441,98.- y positivo al 27/12/2012 de $ 7805,07.-, y en cuanto al saldo que menciona la actora (vide fs. 452 del cpo de circularizacion N° 3) corresponde al existente al 31/02/2012, por lo que no coincide con la documentación que obra en la causa.

El Obrador SRL: ante dos respuestas suscriptas por el socio gerente se computó el saldo adeudado de la segunda información.

Grupo Aco SA: el saldo negativo no proceder ser considerado en la suma de fojas 152 por cuanto se computan los saldos adeudados solamente.

Korytnicki SH “El Yunke”: informa el total de facturas emitidas y que ninguna fue abonada por lo que se ratifican los importes consignados a fojas 152 porque no fueron pagadas.

Diez Carlos Gustavo: informa que la firma no adeuda suma alguna al 31/12/2011 y al 31/12/12 por lo que ratifica que resulta procedente el importe en cero en ambos años.

Ramón Marcelo Román: manifestó mediante acta que fue empleado de la firma, y que luego renunció para realizar trabajos en forma independiente que fueron abonados en su totalidad. Se advierte que resultó correcto no considerar importe alguno por cuanto la firma no le adeuda suma alguna.

Autovisiones: el proveedor aclara que el verdadero nombre es Autostrasse SA por lo que no es procedente lo alegado por la actora, cuando a pesar de esta aclaración en el libro IVA Compras se consigna que la factura N° 002-00000685 de fecha 18/1/2011 por un importe total de $ 13.004,99.- (vide fojas 108 Cpo N° 1 de IVA, es coincidente en importes y fecha con la informada a fojas 696 del cpo. Circularización N° 4 por lo que se mantuvo el saldo cero adeudado.

Por otra parte, como se señaló anteriormente, en tal informe se hizo lugar a lo alegado por la recurrente (vide fojas 234/235 de los a.a.), lo que motivó una reducción en el impuesto a ingresar.

V. Que la cuestión a resolver consiste en verificar si se ajusta a derecho la impugnación del gasto por no haber actuado como agente de retención.

La recurrente sostiene que no resulta un procedimiento ajustado a derecho la aplicación directa del citado artículo 40 del impuesto a las ganancias, sin antes haberse constatado previamente el incumplimiento de la obligación de retener previsto en la RG 830/00 y demás responsabilidades y sanciones previstas en la ley 11683.

VI. Que el artículo 40 (hoy 43) de la ley de impuesto a las ganancias establece: "*Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección podrá a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste"*. Por su parte, el artículo 80 establece: "*Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina*".

VII. Que ello así, tratándose de la primera cuestión, cabe advertir que ha sido zanjada por la CSJN in re "San Juan SA c/DGI" de fecha 27/10/2015. Allí el máximo tribunal sostuvo:

"9º) Que… cabe señalar que en el proyecto elevado por el Ministerio de Hacienda de la Nación para modificar la ley del impuesto a los réditos (ley 11.682) propiciando la incorporación del art. 39 -actual art. 40 de la ley 20.628-, se sostuvo:

"El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación".

"Tratase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar de una u otra manera el cobro del impuesto. El caso más común es el que se presenta cuando, habiendo prescripto la acción del Fisco para exigir el ingreso de la retención, subsiste el derecho del mismo para modificar las declaraciones juradas. Ha parecido lógico, impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" (ver Ministerio de Hacienda de la Nación, "Modificación de las Leyes n° 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y Decreto-Ley N° 18.229/43. Creación del Impuesto a las Ganancias Eventuales. Texto y Comentario de las Nuevas Disposiciones", Buenos Aires, 1946, páginas 61 y 62; el resaltado no pertenece al texto original)."

"En consecuencia, como lo ha señalado la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen, resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la "deducción de un pago" cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio. En consecuencia, corresponde descartar el agravio de la apelante relativo a que los tribunales inferiores han realizado una interpretación extensiva de la norma, en violación al principio de legalidad."

"*Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y,* ***puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma*** *(Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas), circunstancia que en el caso -como fue señalado por la sentencia- la apelante ni siquiera ha intentado probar."* (El resaltado es propio)

"*De lo hasta aquí expuesto se deriva que acreditado el incumplimiento de la obligación legal que*

pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma -la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél-, excede el mero interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inciso c, de la ley 11.683) y, en consecuencia, funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recur

recursos para el erario (Fallos: 324:3083; 326:2770; 327:598; 334:1041) Dicho de otro modo, cualquiera sea el calificativo que se utilice para caracterizar al medio elegido por el legislador -y más allá del declarado propósito de asegurar el cobro del tributo- lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado."

A mayor abundamiento, cabe destacar que en una sentencia más reciente in re "Kalina SA s/apelación" de fecha 10/3/20, la Alzada se remite a dicho precedente.

VIII. Que con relación a la metodología utilizada por el organismo fiscal respecto al cálculo del impuesto a ingresar, cabe señalar que del análisis de las actuaciones administrativas surge que el ente fiscal procedió a verificar compras, ventas, registraciones contables, balances, DDJJ, acreditaciones y cuentas bancarias, retenciones sufridas, etc. Asimismo, se solicitó información a terceros y se cotejaron las respuestas recibidas con lo registrado en el Libro IVA-Compras de la actora.

Por su parte, con relación a las retenciones sufridas y practicadas, se le requirió los comprobantes respectivos, aportando el detalle de las retenciones sufridas, no así de las practicadas por ella.

IX. Que ello así, cabe advertir que más allá de las alegaciones efectuadas, correspondía a la actora acreditar el ingreso del impuesto por parte de los proveedores. En efecto, tal como surge de la interpretación del precedente citado "***puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma".*** A ello, se le suma el exhaustivo análisis efectuado durante la fiscalización, siendo que, además se tuvo en cuenta su descargo y el resultado de las circularizaciones, lo que motivó que se proyectaran nuevas DDJJ en menos.

X. Que teniendo en consideración los fundamentos expuestos en la presente, se vislumbra que la actuación llevada a cabo por el Fisco durante la instancia anterior, se ajustó a derecho, por lo que corresponde rechazar el planteo dirigido a obtener la nulidad del acto apelado, por los motivos que expone.

XI. Que ello así, corresponde confirmar la resolución apelada en autos, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución apelada en autos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN, por encontrarse vacante la Vocalía de la 3era Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.10 15:46:20 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.10 16:58:48 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.10 16:58:48 -03:00