

Temas: [Retenciones NO practicadas](#)

Retenciones no practicadas. Efecto dispar en improcedencia gasto y sanción



En un novedoso fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal, por no actuar el Contribuyente como Agente de retención, **no podrá deducir el gasto, perotampoco se le aplica la multa por omisión.**

Argumentos de las partes. **Elementos** de la sentencia. **Cinco puntos de enseñanza en casos análogos** (incluye acceso directo a Normativa, Fallos completos, Dictámenes y Doctrina relacionada)

INDICE

- I. EL CASO
- II. ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE
- III. ARGUMENTOS DEL FISCO
- IV. LA SENTENCIA
- V. NUESTRO COMENTARIO
- ANEXO NORMATIVO

I. EL CASO

En la causa “[Estancia El Cherque SA c/DGI. CNCAF, Sala II. 28/02/2013](#)” (ver fallo completo, [click acá](#)), siendo un establecimiento ganadero, el fisco nacional por no actuar como agente de retención le impugna el gastos de esquila en los términos del Artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante “Art. 40 LIG”) – y le aplica multa del Art.45 de la Ley 11683 de Procedimientos Fiscales, por omisión de impuestos.

Si bien lo imputado no resulta novedoso y hemos comentado sus vaivenes en diversos [Fallos, Dictámenes y Doctrina](#) (ver todo lo relacionado con el Tema: “[Retenciones NO practicadas](#)”, [click acá](#)), se trata de una causa de Segunda instancia y –adelantándonos en la resolución– hace lugar a:

- 1) A favor del fisco: en la improcedencia de la deducción del gasto por no haber retenido y,
- 2) A favor del contribuyente: no corresponde la multa pues al haber presentado la DDJJ, no podía saber que posteriormente el fisco podría o no impugnarle el gasto, ya que se trata de una facultad discrecional.

II. ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

- Procedería la deducción por el Art. 80 de la LIG
- Existencia de una desproporción entre los montos que se dejaron de retener y la suma reclamada por la impugnación del gasto, hecho que está probado
- Los proveedores se encontraban en regla y avalaron las operaciones.
- Contradicción del fisco en sus propios actos dado que se reconocía lo expresado previamente.

III. ARGUMENTOS DEL FISCO

Dice que el Art. 40 LIG no constituye una sanción “...sino el efecto complementario de una conducta no deseable asumida libremente por la actora, que conocía perfectamente la ley...”

por lo que la no deducibilidad del gasto no constituye una segunda sanción improcedente, sino que integra las consecuencias de un actuar contrario a derecho.”

IV. LA SENTENCIA

Síntesis de la litis: El TFN fundamenta su decisión en que “...la aplicación del Art. 40 LIG resulta en las presentes actuaciones, dadas sus particulares características, una vía palmaria y desmedidamente más gravosa para la contribuyente en el contexto de los hechos analizados, lo que a su juicio, no justifica la decisión de valerse de dicho dispositivo, facultativo para el ente recaudador.”

El Art. 40 LIG consagra una consecuencia de índole impositiva (no deducibilidad) mientras que la ley 11683 lo sanciona por su conducta omisiva.

Asimismo, la sentencia de la CNACAF afirma que en este carácter de índole impositiva *“eventualmente, podrían surgir consecuencias penales, en la medida que se observe una conducta dolosa tipificable en la ley penal tributaria”*

El Art. 40 LIG se inserta dentro de la estructura propia del impuesto, estableciendo como recaudo de la deducibilidad de los gastos, que estos posean las condiciones de tales subordinando su detracción a que cuando corresponda la retención se hubiera practicado.

“El acierto, el error, el mérito o conveniencia de las soluciones no es materia judicial y menos aún prescindir de la aplicación del texto legal sin que medie declaración o siquiera planteo de inconstitucionalidad.”

“Lo primero es en la medida que el ejercicio de esas facultades discrecionales no se compruebe como irrazonable, inicuo o arbitrario...”. Y siempre que en el caso objeto de juzgamiento no se comprobara una manifiesta arbitrariedad o ilegitimidad.

Cierto ámbito de discrecionalidad no puede constituir un justificativo de una conducta arbitraria.

Asimismo, sostiene que no se acredita que los proveedores impugnando su gasto hayan ingresado las sumas retenidas por la actora, lo que implicaría una inexistencia de perjuicio al Fisco.

Deja sin efecto la multa dado que al momento de la comisión de los hechos el imputado no tenía conocimiento de la facultad que ejercería el fisco, es decir la impugnación del gasto que venía desarrollando la Cámara.

V. NUESTRO COMENTARIO

Con prescindencia de nuestra opinión, consideramos que la sentencia es coherente en su argumentación y se fundamenta básicamente en aspectos procesales de la expresión de agravios de la defensa

1. En primer término destacamos que si bien no se verifican planteos de inconstitucionalidad o ilegitimidad, en Argentina **el control de constitucionalidad es judicial y difuso**, lo que implica que cualquier órgano judicial puede pronunciarse.

El control judicial de constitucionalidad, y la eventual declaración de inconstitucionalidad de una norma o un acto, es un deber (u obligación) que implícitamente impone la constitución formal a todos los tribunales del poder judicial cuando ejercen su función de administrar justicia, o cuando deben cumplir dicha norma o dicho acto ⁽¹⁾

2. Mediante la fórmula **“podrían surgir consecuencias penales”** la Cámara deja abierta la puerta a una denuncia penal, caso de extremo riesgo para el contribuyente. Sólo basta con plantearse el escenario de una impugnación de costos vía Art. 40 donde el impuesto determinado (mismo impuesto mismo período) superase el monto objetivo de punibilidad, hecho que pondría al contribuyente en la figura típica de evasión, simple o agravada.

3. Es preciso destacar que la Cámara **está haciendo uso de una figura anacrónica** que data de la vieja Ley de Impuesto a los Réditos, por lo cual y atento a que ratifica la validez de ésta, debe la Cámara definir la naturaleza jurídica de la misma para poder confirmar su aplicación y su sana convivencia con el ordenamiento jurídico.

Si bien es cierto que no media pedido de inconstitucionalidad del Art. 40 LIG, y éste tribunal de Alzada no lo interpreta de tal forma, se deberá analizar en futuras litis la interrelación que tiene ésta figura con los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad.

4. Es preciso comentar que la CNACAF faculta al Fisco de aplicar el Art. 40 LIG haciendo una distinción entre

que la misma autoriza mientras lo arbitrario es ilegal y debe ser demostrado. Por lo visto, el órgano judicial no hace más que una referencia a la legitimidad presunta de los actos administrativos consagrada en el Art. Nro. 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos.

Levantamos nuevamente el punto que no podría aplicarse una figura definiendo su carácter de eficiencia –facultad discrecional– sin antes determinar su naturaleza jurídica –que es.–

5. Por otro lado y en relación a la multa, nos es dable reconocer que la Cámara muestra un alto grado de coherencia toda vez que siguiendo la línea expuesta, de que la figura analizada es una facultad discrecional del fisco, sostiene que **al momento de los hechos el contribuyente no tiene conocimiento de su aplicación**, por lo que de aplicarse una multa en virtud de un ajuste derivado del Art. 40 LIG, **mal puede verse éste afectado por una sanción por incumplimiento de una conducta no debida.**

No obstante ello, **se observa una contradicción en el razonamiento expresado** en el párrafo anterior toda vez que si se exime al contribuyente de la sanción del Art. Nro. 45, mal podría ser sujeto pasivo de una denuncia penal ante estos acontecimientos.

(1) Bidart Campos, Manuel de la Constitución Reformada, Tomo I

ANEXO NORMATIVO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS (Ley 20.628)

Retenciones

ARTICULO 40.– 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.

PROCEDIMIENTO FISCALES (Dec. 821/1998)

Omisión de impuestos – Sanciones

ARTICULO 45 — El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del Art. 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente Art. será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales. (Párrafo incorporado por art. 1°, punto XV de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (Ley 19.549)

Presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria.

ARTICULO 12.– El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios –a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial– e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta