

## Impuestos: agente de retención: infracción al art. 48 de la ley 11683; obligaciones; incumplimiento; multa; procedencia \*

### Doctrina:

- 1) *Los acuerdos entre partes no son oponibles al Fisco Nacional, debiendo el responsable –en este caso el escribano público a quien se le confirió la calidad de agente de retención– cumplir de acuerdo con la legislación impositiva vigente, sin importar lo convenido.*
- 2) *La conducta material tendiente a la apropiación de la retención, incriminada en el art. 8° de la ley 23771, hoy en art. 6° de la ley 24769, conservándose residualmente en el art. 47 de la ley 11683 aquellas igualmente dolosas, por las que durante el lapso el agente de retención mantiene en su poder las sumas retenidas sin intención de apropiarse, pero sabiendo que debía ingresarlas y sin variar su estado no obstante el conocimiento que tiene de circunstancia.*
- 3) *La mera registración de la retención no excluye el elemento subjetivo típico de este ilícito, si los importes retenidos son conservados por el responsable por un lapso que razonablemente exterioriza aquella conducta maliciosa, la significación del lapso podrá incluso significar apropiación.*
- 4) *Corresponde reducir a su mínimo legal el quantum de la multa prevista en el art. 48 de la ley 11683 cuando la presentación de la declaración jurada del impuesto y el ingreso de la retención cuestionada fue efectuada sin mediar intervención del Fisco. H. N. C.*

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, septiembre 23 de 2004. Autos: "García Toledo, Carlos Antonio s/recurso de apelación".

\*Publicado en *El Derecho* del 4/4/2005, fallo 53.279.

## Nota a fallo

Por **Patricia Lanzón**

“La conducta sancionada en autos se configuró con la omisión de depositar los importes que debían retenerse con ocasión de celebrarse la escritura traslativa de dominio y de percibir el precio en efectivo, en el plazo señalado por la ley, ocasionando un perjuicio a las arcas del Estado” (del voto de la Dra. Sirito.)

El presente comentario versa sobre un caso en que la AFIP- Dirección General Impositiva aplica a un colega escribano de esta jurisdicción, quien no ingresa en el plazo obligatorio las retenciones de Impuesto a las Ganancias, una multa de \$ 27.000.

Sabido es que el escribano que interviene en una compraventa de inmuebles –como es el caso– está obligado a retener el importe correspondiente al Impuesto a las Ganancias y depositarlo quincenalmente mediante los mecanismos previstos.

En este supuesto, el escribano no recibió el importe por parte del vendedor en el momento de la escrituración y, llegado el vencimiento, no dispuso de los fondos para realizar el correspondiente depósito. Este hecho se produjo 35 días después, de manera espontánea, sin intimación previa de la AFIP-DGI.

En virtud del pago fuera de término, el Fisco reclama al escribano, agente de retención, una multa de cuatro veces el importe de la retención.

Vía recurso de apelación es elevado el caso al Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, donde el recurrente manifiesta que no retuvo o percibió el tributo, ya que las sumas no le fueron entregadas oportunamente y, en consecuencia, no corresponde la aplicación del precepto legal invocado por el Fisco, a saber, el artículo 48 de la ley 11683, ya que no hubo, en definitiva, retención alguna.

Se presenta prueba testimonial que acredita que el escribano no recibió en el acto escriturario la suma de dinero correspondiente a la retención y que acordó con el vendedor del inmueble, responsable del tributo, que se lo entregaría más adelante. El mismo vendedor atestiguó que así fue, y que el escribano se lo reclamó en varias oportunidades con posterioridad.

Para el Fisco, los extremos exigidos por el **art. 48 de la ley 11683** resultan inequívocamente configurados, ya que ingresando el importe tardíamente, ha causado un perjuicio al Estado.

El texto ordenado de la ley N° 11683, en su **ARTÍCULO 48** dice: “Serán reprimidos con **multa** de **DOS (2)** hasta **DIEZ (10)** veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los 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”.

El Fisco, además, desconoce el acuerdo entre las partes al que se alude, considerando que le es inoponible y que el agente de retención debió cumplir de

todas maneras con su obligación en tiempo y forma. Tampoco hace lugar al descargo del recurrente, alegando dificultades financieras del sector al que pertenece, siendo que no resulta suficiente a fin de eximirlo de responsabilidad por su conducta.

El criterio sustentado por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, al que adhiere la Sala D que decide en los autos que estamos analizando, fue expresado en autos “Talleres Gráficos Conforti SA s/apelación” del año 2002, que en lo atinente a la cuestión estableció que la conducta material tendiente a la apropiación de la retención queda configurada durante el lapso en que el agente de retención mantiene en su poder las sumas retenidas sin intención de apropiarse, pero sabiendo que debía ingresarlas, y sin modificar esa conducta no obstante el **conocimiento** que tiene de su obligación incumplida.

“Aquí no se requiere simulación, aserción ni desde ya ocultación de la retención, sino tan sólo ese estado temerario de quien posterga a sabiendas el ingreso de las sumas retenidas perjudicando así la renta fiscal y aunque no obtuviere ventaja de ello (...) Por el contrario, cuando el tiempo que transcurre entre el vencimiento del plazo para ingresar la retención y su pago es muy breve, exiguo, esto es el cumplimiento es inmediato, la conducta intencional se encuentra desprovista del elemento intencional que exige la ley”<sup>1</sup>.

Finalmente, el monto o **cuántum de la multa** resulta reducido por el Tribunal a su mínimo legal de dos tantos, tomando en consideración que el escribano ingresó la retención fuera de los plazos legales, pero sin intervención del organismo recaudador, ya que la AFIP detectó la inconducta a posteriori.

Es interesante tener en cuenta los dichos del voto del Dr. Siritto acerca de la oportunidad de la prueba por parte del recurrente, motivado por la oposición del representante fiscal a la ofrecida en su oportunidad, y que fuera acogida en la instancia procesal.

Podemos concluir que tal es el grado de altísima responsabilidad que tiene el agente, que ni siquiera probando que no tuvo nunca en su poder los fondos ajenos puede eximirse de su función recaudadora. A lo sumo, y por vía judicial, puede ser reconsiderada su actuación y tenido como atenuante, en lo que respecta a la multa, el hecho de no haber sido intimado por el Fisco a realizar el pago de las retenciones.

## Aspectos penales de la apropiación indebida

El caso que se comenta no trata sobre el tipo penal mencionado, pero siendo la retención de tributos una actividad cotidiana que genera alta responsabilidad para los escribanos e implica una carga con riesgos y costos extras, es menester tener presente la legislación vigente en lo referente a las retenciones no ingresadas.

En 1997 entra en vigencia la ley 24769, denominada “Ley Penal Tributaria”, reguladora del régimen penal tributario y previsional.

“Este régimen distingue los delitos tributarios (evasión simple, evasión

(1) Del voto del Dr. Torres.

agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, apropiación indebida de tributos), de los recursos de la seguridad social (evasión simple, evasión agravada y apropiación indebida de recursos de la seguridad social), aunque reconociendo y regulando como delitos fiscales comunes la insolvencia fiscal fraudulenta, la simulación dolosa de pago, y la alteración dolosa de registros”<sup>2</sup>.

En el Título I dedicado a DELITOS TRIBUTARIOS, se halla el ARTÍCULO 6º, referido a “Apropiación indebida de tributos”, que dice textualmente: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes”.

La norma sanciona la violación de la confianza que el Estado deposita en ciertos particulares a quienes les ha conferido la potestad de actuar en carácter de agentes de retención.

---

(2) Verón, Alberto Víctor, *Nuevo Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social - Ley 24.769*, Errepar, 1997.