República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-52477078-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia Expte. Nº 38.544-I "Distribuidora Las Gringas SRL"

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) y Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 38.544-I caratulada: **“DISTRIBUIDORA LAS GRINGAS S.R.L. s/recurso de apelación”.**

El Dr. Marchevsky dijo:

I- Que a fs. 29/41 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 322/2013 (DV SRR1) de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la obligación frente al Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 01/2009 a 11/2009- con más intereses resarcitorios y se aplica una multa, con sustento en el artículo 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683.

Afirma que la conducta de la empresa ha sido plenamente colaborativa con los inspectores actuantes, pese a la grave situación económica por la que estaba atravesando a raíz del conflicto suscitado con su único proveedor de insumos para la venta: la firma Coca Cola de Argentina S.A.

Resalta que la única omisión en que se habría incurrido respecto de los requerimientos fue motivada en la ignorancia de la notificación cursada.

Señala que no resulta aplicable la Resolución General 2126 AFIP, por cuanto el Decreto 477/07 limita la obligación de constatar la debida autorización de facturas o documentos equivalentes a ciertos sujetos detallados en la planilla anexa, no estando la empresa incluida en la misma.

Considera no haber ocultado, adulterado ni falseado ninguna de las operaciones realizadas, habiendo cumplido con su obligación de contralor de las operaciones de venta, resguardando las constancias de inscripción presentadas por sus clientes.

Manifiesta que las pretensas irregularidades de los comprobantes de inscripción que respaldan la condición fiscal de los contribuyente, sólo pudo establecerse a partir de la utilización de los recursos tecnológicos, económicos y humanos con que cuenta AFIP, los cuales, no se encontraban a su alcance.

Sobre dicho punto agrega que no poseía internet, siendo tal limitación tecnológica un vallado infranqueable para el eventual contralor de los comprobantes.

Indica que ha sido colocada en su persona la obligación de cancelar elevadas cifras a favor del Fisco Nacional, que en modo alguno se condicen con su estado patrimonial, las cuales no resultan de tributos omitidos sino que se constituyen en “castigo” por una mera omisión de contralor.

Explica que tal incumplimiento no puede acarrear como sanción el abono total de una hipotética recaudación que jamás se produjo, y que el Fisco Nacional tampoco puede considerar como “perdida” la supuesta falta de registración de quienes adquirieron las mercancías.

Sostiene la improcedencia de la multa aplicada en ausencia del elemento subjetivo requerido para la configuración de la infracción.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Finalmente ofrece prueba informativa y pericial contable, y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 76/95vta. contesta el recurso la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 102. se abrió la causa a prueba; a través de la PV-2022-32102773-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el mismo y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; por medio del IF-2022-33670084-APN-VOCII#TFN se pusieron a disposición de las partes para que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 122/125 el alegato del Fisco Nacional, sin haber hecho uso la actora de su derecho; finalmente, a través del IF-2022-48183312-APN-VOCII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que conforme se desprende de las actuaciones, la responsable es una sociedad de responsabilidad limitada, cuya actividad principal declarada es la Ventas al por mayor de bebidas no alcohólicas (CIIU N° 512320), cerrando sus ejercicios fiscales en el mes de diciembre de cada año.

A fin de verificar el cumplimiento dado a la Resolución General N° 2126/06 (IVA Percepciones), la inspección con fecha 22/03/2011 notificó en el domicilio fiscal de la contribuyente el inicio de la verificación de la situación impositiva, y un requerimiento con el objeto de conocer la situación fiscal de la misma frente al IVA.; al vencimiento del requerimiento, la encartada aportó copias del Libro IVA Ventas.

Del análisis realizado se verificó la existencia de clientes que efectuaron operaciones relevantes con la firma, por lo que se procedió a circularizar al 100% de los contribuyentes que surgían en la información aportada, que intervinieron en operaciones relevantes y que hubieran tenido algún tipo de irregularidad.

Al respecto, respondieron casi el 50% de los circularizados, concluyéndose que sólo realizaron operaciones cuatro clientes y por montos irrelevantes, comparados con los exteriorizados en los libros indicados; algunos manifestaron desconocer a la contribuyente o no haber realizado operaciones con la misma, mientras que en otros casos se aprecian observaciones tales como: “contribuyentes dados de baja por fallecimiento”, “contribuyentes sin impuestos activos”, etc. (vide fs. 472 Cuerpo III IVA y el Cuerpo de Circularizaciones).

De acuerdo a los montos involucrados -en aquellos casos donde se superó la suma de $ 20.000- la fiscalización

descartó que las mismas hubieran sido realizadas a consumidores finales, por lo que se presumió la existencia de contribuyentes que ocultaron su verdadera identidad a través de CUIT que no les corresponden, tratándose en realidad de sujetos que han realizado actividad comercial, no siendo consumidores finales.

En atención a ello, y con la finalidad de corroborar lo señalado, la inspección labró un nuevo requerimiento, solicitando a "DISTRIBUCIONES LAS GRINGAS S.R.L." la documentación respaldatoria de las operaciones registradas en el Libro IVA Ventas de los períodos analizados, para individualizar su registración en el respectivo libro; a su vencimiento, dicho requerimiento no fue cumplimentado redactándose un acta de incomparecencia (fs. 487/490 Cuerpo III IVA).

Consecuentemente, la autoridad fiscal calculó el monto de las percepciones mensuales a ingresar por los períodos cuestionados, conforme lo estipulado por el art. 1° de la Resolución General (AFIP) N° 2126/2006, que derivó en el acto determinativo aquí apelado.

V.- Que habiendo descripto las circunstancias en las que se envuelve la presente causa, corresponde citar el marco legal aplicable.

La Resolución General N° 2126/2006 estableció un régimen de percepción del impuesto al valor agregado, aplicable únicamente a los sujetos que no acrediten ninguna condición respecto de dicho gravamen o del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).

Así en su artículo 1° dice: *"Establécese un régimen de percepción del impuesto al valor agregado aplicable a los sujetos que no acrediten, mediante la respectiva constancia que disponga este organismo:*

a) Su calidad de responsables inscriptos o de exentos o no alcanzados con relación al impuesto al valor agregado, o

b) su condición de pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) establecido por el Anexo de la Ley N° 24.977, texto sustituido por la Ley N° 25.865."

A su vez el artículo 2° indica: *"El régimen de percepción no será de aplicación cuando:*

a) Los agentes de percepción reciban -de parte de los adquirentes, locatarios o prestatarios- copia de la constancia que acredite alguna de las situaciones indicadas en el artículo anterior.

b) Los adquirentes, locatarios o prestatarios, declaren expresamente su condición de consumidor final a través de la aceptación del comprobante o factura que para tales efectos se emitirá de conformidad con lo que disponga este organismo, y siempre que el vendedor, locador o prestador no pudiera razonablemente presumir que no se trata de un consumidor final.

c) Se trate de ventas de productos primarios, efectuadas mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios."

Mientras que el artículo 5°, en lo que aquí interesa, prevé: *"La percepción se determinará aplicando sobre el monto total (precio neto de la operación más el importe del impuesto al valor agregado que grave la venta, locación o prestación de que se trate) consignado en la factura o documento equivalente, las siguientes alícuotas:*

a) DIEZ CON CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (10,50%): cuando se trate de ventas de cosas

muebles, locaciones de obras y locaciones o prestaciones de servicios, excluidas las que se indican en los incisos b) y c) de este artículo…"

VI.- Que en atención a lo expuesto, el núcleo de la controversia queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba, cuyo fin radica en establecer con un cierto grado de certeza la identidad de los clientes consignados en las facturas de venta de la firma, los cuales son negados por la administración de acuerdo a las objeciones citadas precedentemente, haciendo pasible a la operación de la percepción de IVA bajo los términos de la RG 2126/2006 (AFIP).

En el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus clientes dotando de certeza a las ventas concertadas con los mismos validando la facturación registrada en su contabilidad, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo, y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de los verdaderos destinatarios de los bienes comercializados. Si bien el organismo no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada, o sustituida de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones en cabeza de los clientes aquí cuestionados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no son obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Sobre los aspectos mencionados la actora no aportó probanza alguna para acreditar la identidad de los clientes a quienes dirigió su facturación. En efecto, a fs. 105/106 luce agregada la contestación del oficio por parte de Telefónica de Argentina S.A., donde se deja constancia la fecha a partir de la cual se habilitó el servicio de internet, pero de manera alguna se encuentra relacionado con la cuestión medular que convoca al ajuste pretendido. En este punto, dicha prueba se encuentra presentada a modo de subterfugio para justificar su falta de apego a las normas, ya que no requería de un medio de esa naturaleza para requerir la documentación correspondiente para respaldar sus ventas.

Es decir que a quien le incumbía la demostración intergiversable de sus invocaciones no lo hizo, ni ha desvirtuado las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional que reposan en los elementos probatorios colectados durante su accionar fiscalizador, tornando incomprobables sus explicaciones retóricas.

VII.- Que en cuanto al agravio relacionado a las sumas determinadas en cabeza de la actora, cabe destacar que la misma resulta responsable por deuda ajena del sujeto pasivo en quien se verifica el hecho imponible que, en este caso, se encuentra dado por las percepciones de IVA no efectuadas, las cuales representan un pago a cuenta en el esquema liquidatorio del tributo (cfr. Art. 6° inc. f de la Ley 11.683). Asimismo, hasta tanto no se hayan ingresado dichos conceptos también es responsable solidario, según lo establecido por el artículo 8° -inc. c)- de la

ley de rito.

VIII.- Que en lo relativo a la interpretación otorgada por el apelante al Decreto 477/2007, desde ya adelanto que tampoco puede prosperar.

Basta para ello con leer los Considerandos de la norma, los cuales dan cuenta sobre los motivos que impulsaron la promulgación del mencionado decreto al expresar: *"Que la Ley Nº 25.795 incorporó a continuación del Artículo 33 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones,* ***un artículo que establece la obligación de los contribuyentes de constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones****, se encuentren debidamente autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION."*(el destacado me pertenece).

"…Que teniendo en cuenta el actual nivel de avance tecnológico de la citada ADMINISTRACION FEDERAL, resulta aconsejable establecer dicha obligación, en forma gradual, para aquellos sujetos que desarrollen actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal."

"Que dada la magnitud de ***operaciones en las que intervienen como adquirentes de bienes o servicios*** *y con el fin de coadyuvar al ordenamiento y transparencia de la gestión pública, corresponde establecer similar obligación respecto del ESTADO NACIONAL y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.*" (el destacado me pertenece).

Como se aprecia, la disposición encuentra su fundamento en el artículo agregado a continuación del artículo 33 que establece la obligación de constatar la validez de los comprobantes de compra, hecho contrario al examinado en el presente pronunciamiento, toda vez que la fiscalización evaluó a los clientes de la quejosa y no a sus proveedores.

IX.- Que en lo que concierne a la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado –períodos fiscales 01/2009 a 11/2009- debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inciso b) del artículo 47 citado que establece

"…

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

…"

Que el inciso b) requiere de situaciones que impongan una "grave" incidencia sobre la determinación misma. Si bien dicha presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas de venta, el sólo hecho de haberse demostrado la inexistencia del cliente, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

X.- Que en lo que hace a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la ley 11.683 dispone que "*La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio*".

"…La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta".

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido *"El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno - se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria"*(Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para que se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

a) El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf., Decreto 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la DGI 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "IKA-Renault SAICyF" del 25/02/1982, "...El artículo 42 de la ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el

precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil (artículo 1732 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora - intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable" (artículo 1730 del nuevo Código en el marco de "la función resarcitoria" Sección 3°, Título V del Libro Tercero). En el mismo sentido Vendomé SRL, CNFCA Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

c) El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo probado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados.

XI.- Que en mérito a los argumentos que anteceden, voto por confirmar la resolución apelada, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 322/2013 (DV SRR1), en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 17:07:52 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.26 12:08:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.26 12:08:08 -03:00