Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-121258189-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA El Expte. Nº 31.293 CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES S.A.I.C.A.YG.

AUTOS Y VISTOS:
El Expte. Nº 31.293 caratulado "CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES S.A.I.C.A.YG. s/recurso de apelación" a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);
El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 45/63vta. el contribuyente interpone recurso de apelación contra la Resolución de la AFIP-DGI Nº 72/2007 (DV DEOB), en virtud de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al Impuesto al Valor Agregado -Percepciones RG N° 3337- por los períodos fiscales 01/2002 a 10/2002 por la suma de $3.128.486,29, con más la suma $4.658.389,81 en concepto de intereses resarcitorios. Asimismo, se le aplicó una multa de $2.189.940,40 con sustento en el artículo 45 de la Ley ritual y graduada al setenta por ciento (70%) del gravamen supuestamente omitido.

El ajuste se origina en la supuesta falta de cumplimiento por parte del contribuyente de sus deberes como agente de percepción bajo los alcances de la Resolución General N° 3337 de la AFIP.

En primer lugar, la recurrente plantea la nulidad de la determinación de oficio practicada, en razón de la existencia de vicios procedimentales, así como de vicios de razonamiento en cuanto la interpretación errónea de la ley aplicable, por lo que se habría cercenado su derecho de defensa.

Manifiesta como primer causal de nulidad, un supuesto vicio en la metodología de trabajo incurrido por la fiscalización al efectuar la liquidación, consistente en la falta de discriminación de aquellos casos en los cuales no debía practicarse la percepción del gravamen en virtud de que se trataban de sujetos que estaban expresamente excluidos de la RG N° 3337.

Por otro lado, considera que la nulidad de la determinación también viene dada por una incorrecta interpretación que hizo el Organismo de la solidaridad que tiene que tener el agente de percepción y la negativa respecto de la producción de la prueba ofrecida en sede administrativa, necesaria a los fines de acreditar los extremos requeridos por la propia ley, para eximir tal responsabilidad; situaciones que supuestamente afectaron su derecho de defensa.

En cuanto al fondo de la cuestión, afirma que la determinación de oficio practicada es improcedente, ya que asigna a la responsabilidad del agente de percepción contemplada en la Resolución General Nº 3337 un carácter autónomo, como si se tratara de un hecho imponible atribuido a aquél, sin tener en cuenta que se trata en realidad de una responsabilidad solidaria por una deuda ajena.

En este orden de ideas, entiende que ello resulta de importancia ya que se trata de operaciones con responsables inscriptos respecto de los cuales la percepción prevista tendrá el carácter de un ingreso directo, computable en sus declaraciones juradas de los períodos impugnados.

Explica que existe perjuicio para las arcas fiscales sólo cuando habiéndose omitido percibir, el contribuyente se hubiere computado como impuesto ingresado, las percepciones que nunca se realizaron, pero que en el caso de autos, los sujetos de percepción ingresaron la obligación fiscal sin efectuar detracción alguna de la percepción omitida, por lo que la única responsabilidad subsistente en cabeza del agente de percepción sería aquella vinculada con los accesorios derivados de la privación del capital que se debió anticipar.

En cuanto a la multa por omisión aplicada, expresa que lo resuelto en ese aspecto cae también con la declaración de nulidad de la determinación de oficio, en tanto al haberse privado a la actora de la posibilidad de producir las pruebas ofrecidas en ocasión de contestar la vista, no se sabe a ciencia cierta cuáles serían las operaciones en las que efectivamente se habría omitido actuar como agente de percepción, por lo que mal podría establecerse una multa por una omisión que no se puedo cuantificar.

Asimismo, advierte la falta de tratamiento de las defensas invocadas por parte del Juez Administrativo, ya que la obligatoriedad de solicitar dictamen previo del departamento jurídico no implica que deba delegar su competencia que es exclusiva para resolver la aplicación de la sanción, en el caso ha sido el servicio jurídico quien en realidad la aplicó. Adicionalmente, señala que resulta aplicable al caso la figura de error excusable en atención al artículo quinto (5°) de la Instrucción N° 4/97 (AFIP) que resultaba vigente al momento de la instrucción del sumario, ya que la Instrucción N° 6/2007 entró en vigencia con posterioridad a la instrucción del sumario.

Respecto de los intereses resarcitorios, se agravia en que se toma como base para su liquidación, un importe que dista de lo que efectivamente podría entenderse como omisiones por percepciones efectivamente ocurridas.

Agrega que resulta incorrecta la liquidación, en tanto la AFIP considera que deben ser liquidados desde la fecha en que mi mandante debió hacer la percepción y hasta la fecha de la efectiva cancelación del monto intimado en la determinación de oficio, cuando en realidad, los únicos intereses que podría llegar a deber la contribuyente serían los generador entre la fecha en que debió practicarse la percepción y la fecha del efectivo pago del impuesto por parte del contribuyente u obligado principal.

Finalmente, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II.- Que, a fs.170/191vta. se presenta el Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto, negando los hechos alegados y solicitando se confirmen las resoluciones determinativas.

Respecto de la nulidad planteada, afirma que los argumentos de la recurrente carecen de sustento tanto fáctico como jurídico para justificar la aplicación de una sanción tan extrema como la nulidad absoluta.

Hace notar que en cuanto a la nulidad planteada por la forma de calcular las percepciones omitidas, ellas fueron subsanadas en la medida que resultaron procedentes, como así también respecto de aquellos detectados por el área inspectora luego de la revisión ordenada.

Indica que, de ninguna manera se ha menoscabado el debido proceso, por cuanto la responsable ha formulado su descargo sin limitación alguna. En este sentido, aclara que el acto apelado reúne los requisitos propios, gozando de todos y cada uno de los elementos inherentes a su naturaleza, siendo sustancial y formalmente ajustado a derecho conforme a lo preceptuado en el art. 7 de la Ley de Procedimientos Administrativos, de lo cual se colige que en ningún momento se ha visto cercenado el derecho que le asiste a la responsable.

En cuanto al fondo, sostiene que la encartada no puede sustraerse de la obligación que le compete, sustituir su responsabilidad ni neutralizar sus errores tributarios amparándose en la conducta fiscal que demuestren otros contribuyentes.

En relación a la procedencia de la multa aplicada, dice que la conducta punible que se le atribuye a la recurrente es haber omitido percibir y no haber ingresado el impuesto en su justa medida al vencimiento de la obligación tributaria y que la conducta imputada produjo como lógica consecuencia, la omisión de pago del impuesto en cuestión, pues no se ingresó íntegramente el tributo debido al momento de vencimiento.

Respecto a la aplicación de la figura del error excusable expresa que la Instrucción General 4/97 no obliga al juez administrativo a implementar dicha figura y cita jurisprudencia que avala su postura.

En cuanto a la procedencia de los intereses resarcitorios, explica que estos son accesorios de naturaleza indemnizatoria que se devengan por la falta de pago en término de los tributos y pagos a cuenta, y que estos no deben entenderse como la aplicación de una sanción, sino como una indemnización al fisco que se vio perjudicado por no haber ingresado la actora en tiempo oportuno la suma adeudada.

Respecto a la forma de liquidar los intereses, reitera que el agente de percepción es un responsable sustituto y constituyen una categoría especial de responsable, por cuanto aunque nos estamos refiriendo a deberes de deudas tributarias de terceros, actúan en nombre propio, y no por el contribuyente sujeto a percepción. Por lo que el Organismo entiende que no corresponde comprobar la fecha en que los contribuyentes directos hicieron efectivo el ingreso de dicho gravamen, tal como pretende la actora.

Finalmente, se opone a la prueba ofrecida por resultar dilatoria e inconducente y hace reserva del caso federal.

III.- Que, a fs. 257 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba informativa y pericial ofrecida por la recurrente.

A fs. 597/598vta. la recurrente se presenta y formula allanamiento parcial e incondicional, desistiendo y renunciando a toda acción y derecho, incluso el de repetición con respecto a los conceptos y montos por los cuales se acoge al Régimen de Regularización Impositiva dispuesto en el Título primero de la Ley 26.476.

Presenta el Formulario F. 408 formalizando la adhesión al mentado Régimen, este Tribunal resolvió a fs. 605 tener por desistida a la recurrente de la acción y del derecho, aclarando que el allanamiento es única y exclusivamente por la suma de $3.632.841,84, continuando la apelación por conceptos y montos de la determinación de oficio que en total ascienden a la suma de $6.343.974,66. En particular continúan las actuaciones por la suma de $1.988.963,97 en concepto de Impuesto al Valor Agregado, $2.962.735,92 de intereses resarcitorios y $1.392.274,77 por la multa.

A fs. 633 se clausuró el período probatorio, dándole por decaído a la actora el derecho de producir la prueba informativa, sin perjuicio de agregar los oficios pendientes de contestación.

Que, a fs. 647 se elevaron los autos a la Sala “B”, y se pusieron a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, obrando a fs. 649/664 el alegato de la parte actora y a fs. 665/667 el de la representación fiscal. Que, seguidamente, se llamaron los autos a sentencia.

IV.- Que, acto seguido corresponde adentrarse al tratamiento de las nulidades planteadas contra la Resolución apelada.

IV a).- En primer lugar, con relación a la nulidad planteada con sustento a la existencia de vicios procedimentales, cabe señalar que conforme se desprende de las constancias de autos, el contribuyente es una sociedad anónima, cuya actividad principal declarada es la elaboración de cerveza, bebidas malteadas y de malta, cerrando sus ejercicios comerciales con fecha 30 de junio de cada año.

Del informe final de inspección (obrante a fs. 329/336 del cuerpo 2/2, cuerpo principal, de los antecedentes administrativos), surge que Cervecería y Malteria Quilmes fue verificada por personal del área fiscalizadora, a fin de establecer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el Impuesto al Valor agregado – Percepciones Resolución General (DGI) N° 3337 por los períodos fiscales 01/2002 a 10/2002. Como resultado de la inspección señalada, los inspectores actuantes entendieron que la apelante no habría cumplido con sus deberes de agente de percepción según lo establece la Resolución General (DGI) N° 3337, motivo por el cual se practicó una liquidación, determinándose en un comienzo una deuda en concepto de percepciones omitidas de $3.622.234,78.

En legal tiempo y forma, la aquí apelante procedió a contestar la vista conferida y a ofrecer descargo al sumario instruido, en donde opuso la nulidad del procedimiento de determinación por el hecho de que advertía que los inspectores actuantes habían incorporado operaciones realizadas con sujetos excluidos en un 100% del régimen de percepción (sujetos exentos del Impuesto al Valor Agregado y con consumidores finales). Los errores señalados por la recurrente ascendían a la suma de $330.287,77.

Con fecha 17/07/2007 mediante la Providencia N° 40/2007 (DV DEOB) se dictó una medida para mejor proveer, la cual fue notificada el 19/07/2007, a los efectos de realizar la revisión, análisis y en su caso la procedencia de los argumentos invocados por la firma fiscalizada.

El día 10/09/2007 el área fiscalizadora emitió un informe con motivo del cumplimiento de la medida para mejor proveer oportunamente dictada. Con fechas 13/09/2007 y 21/09/2007 la recurrente realizó dos nuevas presentaciones mediante las cuales informa la detección de errores adicionales, y en vista de ello esa División procedió a verificar dichas operaciones, resultando de dicho análisis errores por la suma de $493.748,49, es decir corroboró los errores oportunamente señalados por la recurrente $330.287,77, como así también otros errores adicionales a los señalados que ascendían a la suma de $163.460,72.

Porlo expuesto, se puede observar que los errores señalados por la recurrente en sede administrativa, fueron subsanados en la medida que resultaron procedentes en dicha instancia, como así también respecto de aquellos detectados por el área inspectora luego de la revisión ordenada, y los hallados en el procedimiento de determinación de oficio, por lo cual corresponde desestimar la nulidad pretendida por la actora con fundamento en supuestos vicios de procedimientos.

IV b).- Por otro lado, corresponde referirse a los supuestos defectos en el procedimiento que alega la actora, por entender que no se tuvieron en cuenta las medidas de prueba ofrecidas por su parte en sede administrativa, y relativos a los supuestos errores conceptuales que incurre el Organismo al momento de analizar al Régimen de percepción dispuesto por la RG (DGI) N° 3337, viéndose afectado por ello su derecho de defensa en juicio. También acusa la nulidad respecto del tratamiento de la multa por parte del juez administrativo.

Cabe señalar que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

En el caso de autos, se puede observar que la no admisión de las pruebas ofrecidas en sede administrativa, no puede considerarse causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la Alzada debe realizarse una prueba que no ha sido admitida en primera instancia (art. 260 C.P.C.C.N.). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que se establece en los arts. 173 y 174 de la ley de procedimiento fiscal -t.o. en 1998- (doctrina de este Tribunal en la causa "Carboquímica S.A.C.I.M.", fallo del 5/7/77), lo que está corroborado en la presente causa, en donde la recurrente ha tenido ocasión de proponer las medidas que estime conducentes para esclarecer los hechos controvertidos.

En esta instancia, el Tribunal hizo lugar a las pruebas informativa y pericial contable ofrecidas en la interposición de sus recursos, por lo que no se observa que se haya violentado el derecho de defensa de la actora.

Sentado el carácter restrictivo para la procedencia de las nulidades, cabe precisar que respecto a lo estrictamente formal, la Resolución discutida, en cuanto al acto administrativo en sí, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos establecidos por el artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, por tanto corresponde rechazar los agravios articulados por la apelante.

En efecto, este Tribunal no observa perjuicios concretos en referencia a una "indefensión" ni que se haya violentado el derecho de defensa de la actora, toda vez que la actora no sólo tuvo la oportunidad de ofrecer la prueba que fue desestimada en sede administrativa ante este organismo jurisdiccional, sino que también la misma (prueba informativa y pericial) fue producida a lo largo de estas actuaciones.

En definitiva, se observa que los restantes agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal.

Corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra los actos apelados y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto "...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel

asignado al resolverse la cuestión sustancial...”

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto “*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que, entrando a la cuestión de fondo, el ajuste de marras tiene su origen en el hecho de que la AFIP-DGI detectó operaciones, en los períodos fiscales 01/2002 a 10/2002, en las cuales, la responsable no habría cumplido con los deberes de agente de percepción según lo establecía la RG (DGI) N° 3337 - en la actualidad sustituida por la RG (AFIP) N° 2408-. Ello así, por cuanto la recurrente no aplicó a las compras de ciertos clientes-distribuidores que se encontraban alcanzados por la norma citada como sujetos pasibles de tal percepción del IVA, respecto de operaciones de venta de cosas muebles (excepto bienes de uso), locaciones y prestaciones gravadas, mediante la aplicación de una alícuota general del 5% de la operación.

Ante ello, la recurrente basa su defensa en que resultaba improcedente la determinación pretendida por el Fisco Nacional por el hecho de que, aun cuando se hubiere omitido efectivamente practicar alguna percepción del gravamen, la obligación ya se encontraba cancelada por parte del contribuyente y obligado principal.

Comenzando con el análisis de la cuestión, cabe mencionar en primer lugar que un agente de percepción de IVA, es aquél sujeto que por expresa disposición legal debe adicionar, en los casos que corresponda, al precio de su venta, prestación o locación, el importe establecido e ingresarlo al Fisco, a manera de adelanto del tributo que corresponde al contribuyente incidido. O sea este agente además de aplicar el IVA por la operación gravada adicionará esta percepción.

Al respecto, se dijo: *“…En cuanto al agente de percepción y en las hipótesis más comunes, es quien recibe dinero del contribuyente, y a ese dinero le adiciona el importe del gravamen (es decir, practica una operación aritmética de suma). Al contrario, el retentista es quien entrega dinero al contribuyente (o entra en contacto directo con ese dinero) y de esos fondos extrae el impuesto (es decir, practica una operación aritmética de resta)…”* (cfr. Villegas, Héctor B. “Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario” – Bs.As. 1976 – pág. 257).

Estos sujetos pasivos de la obligación impositiva deben surgir de la ley. Tal conclusión se impone no sólo porque revisten el carácter de uno de los elementos constitutivos de la relación, sino también por las consecuencias patrimoniales y penales derivadas de su ubicación junto al contribuyente. En tal sentido, se señaló: “….la ley creadora de un tributo debe contener por lo menos los siguientes elementos para adecuarse al principio de legalidad tributaria: 1)….2) Los sujetos que al concurrir la mencionada situación hipotética deben pagar el tributo, ya sea a título propio por ser a su respecto que la circunstancia fáctica se configura, o a título ajeno por ser extraños a tal circunstancia. Los primeros pueden estar implícitos y surgir de la propia descripción hipotética de la circunstancia fáctica condicionante sin necesidad de norma expresa de designación, pero los segundos deben estar explícitamente determinados por la norma…” cfr. Villegas, Hector B. – ob.cit. – págs. 39/40) y “…al lado del que es contribuyente por deuda propia existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión

expresa de la ley, sin que ellos verifiquen el hecho imponible, o sea, son responsables solidariamente de las obligaciones con los verdaderos deudores, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar mejor el cobro del impuesto….” (cfr. Jarach, Dino).

En nuestra legislación, los agentes de percepción –al igual que los agentes de retención- están encasillados como responsables del cumplimiento de la deuda ajena (inciso f) artículo 6 Ley N° 11.683), asumiendo una responsabilidad personal y solidaria con los deudores del tributo (inciso c- artículo 8 de tal ley). El inciso c) del mencionado art. 8 –vigente al momento de los hechos- expresamente establecía que: *“c) los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los 15 (quince) días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de estos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la Administración Federal, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.”*

A partir de la reforma tributaria producida por la Ley 27.430 (BO 29/12/2017) a la Ley 11.683, el tratamiento específico de los agentes de percepción quedó expuesto en el incido d) de la siguiente manera*: “d) Los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido, dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas, si no acreditaren que los contribuyentes no percibidos han abonado el gravamen”*.

Como es sabido, los agentes de recaudación, sean de retención o percepción, facilitan el trabajo al Fisco anticipando una parte del impuesto que le corresponde al contribuyente incidido frente a la concreción de un hecho imponible y que luego aquel tomará a su favor, como un adelanto del impuesto, de su determinación impositiva.

Conforme se expuso previamente la norma no previó expresamente en aquel momento –como sí lo hacía respecto de los agentes de retención- la posibilidad de que los agentes de percepción puedan liberarse de la responsabilidad solidaria, en los casos en los cuales el responsable por deuda ajena pruebe que el contribuyente directo de la obligación fiscal ha abonado el tributo por el cual se omitió la percepción, lo cual resulta lógico de cara a las reglas vinculadas a la solidaridad, las que, si la obligación cesa con respecto al deudor principal, la extinción debe operar también para el o los codeudores solidarios.

En síntesis, si bien expresamente no lo decía la norma vigente al momento de los hechos -aunque posteriormente fue subsanado-, los agentes de percepción –al igual que los de retención-, siguiendo las reglas vinculadas a la solidaridad, cesan en su responsabilidad, si la obligación ha sido extinguida respecto del deudor principal. Además la no aplicación de ese criterio, resultaría en un enriquecimiento sin fundamento por parte del Fisco y una situación inconsistente con el tratamiento que reciben los agentes de retención, lo que posteriormente fue equiparado, según el cambio normativo referenciado.

Con respecto a la mencionada acreditación o demostración que se le exige al agente que omitió actuar como tal para quedar liberado de tal responsabilidad, en cuanto a que el contribuyente directo haya ingresado el gravamen correspondiente, cabe alertar la existencia de una diferencia no menor entre la retención y la percepción del IVA, dado que en esta última el hecho imponible en cabeza del sujeto pasible-contribuyente aún no se ha verificado al momento de practicarse aquella, a diferencia de lo que sucede en la retención donde es posible identificar claramente el hecho imponible –y el correspondiente pago del impuesto- en cabeza del contribuyente que generó la detracción en el pago que hizo el agente de retención (adquirente, prestatario o locatario) para anticiparlo al

fisco.

Para el caso particular discutido en autos, cabe mencionar que la RG N° 3337 (B.O. 01/4/1991), vigente al momento de los hechos bajo controversia, es un régimen especial de recaudación, que permite anticipar el ingreso de parte del impuesto al valor agregado. Su característica consiste en adicionar al impuesto que debe discriminarse por las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones gravadas que sean efectuadas por las empresas comprendidas en el artículo 3° de la resolución general 3125 y otros expresamente contemplados en el art. 1° de la RG 3337 con responsables inscriptos en el tributo, una parte del impuesto que dichos responsables están obligados a ingresar.

Dicho adicional debe ser "percibido" por el vendedor, prestador o locador al momento de perfeccionarse el hecho imponible conforme la ley de Impuesto al Valor Agregado e ingresado al fisco.

De acuerdo con el artículo 5° de la ley del impuesto al valor agregado, el "hecho imponible" se verifica, en el caso de venta de muebles, con la entrega del bien objeto de la transacción, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que sea anterior.

A su vez el art. 3° de la RG 3337 expone en qué supuestos los sujetos designados como agentes de percepción no aplicarán la percepción. Entre ellos, en el inciso b) se indican las operaciones con los que a su vez fueran designados agentes de percepción según el art. 1° de esta norma.

VI. Que, analizada la normativa y sentado lo anterior, corresponde recordar que considerando el desistimiento parcial formulado, subsiste el ajuste respecto de los 27 clientes que se mencionan a fs. 597 vta. y 598. Ahora bien, a fin de poder determinar si corresponde el ajuste efectuado por el Organismo Fiscal cabe analizar los medios probatorios producidos en las presentes actuaciones.

Ello así, teniendo en cuenta el informe pericial (obrante a fs. 538 a 570), no impugado por las partes, en primer lugar corresponde excluir del ajuste practicado a los sujetos y en su caso los porcentajes, según corresponda, que estuvieran incluidos en los anexos I (sujetos incluidos en el anexo I de la RG AFIP N° 18, por ser agentes de retención), II (sujetos con exclusiones) y III (sujetos exentos de IVA y monotributistas).

Respecto a los sujetos del anexo IV de la pericia de "identificación dudosa" aun cuando se observa que no se incluyó el número de factura, se pudo verificar que eran las mismas operaciones según se constató de los registros contables (fechas, montos, etc.) por lo cual corresponde excluirlas del ajuste.

Con respecto a la prueba informativa cabe destacar que el pedido de información a los clientes incluía: a) contabilización de operaciones con la recurrente en el periodo que comprende el ajuste del fisco, b) si presentaron en tiempo y forma las declaraciones juradas del gravamen en tal periodo, c) respecto de las operaciones de a), si se computaron percepciones de IVA y d) resultado que arrojaron las mencionadas declaraciones juradas y en su caso si se ingresó el impuesto respectivo.

Con respecto a los clientes remanentes respecto de los cuales subsiste el ajuste y considerando la prueba informativa producida cabe destacar lo siguiente:

1. Escosteguy Luis Omar, Distribuidora Bragado, Eco de los Andes, Coroplas, Servicios y Transporte, Pestarino y Oeste Centro de Distribución (ex Zubillaga): no contestaron al pedido de información.

2. En cuanto a los que contestaron:

3. - Casa Monti y Día Argentina: informaron -en general y sin especificar operaciones- que computaron alguna percepción practicada por la recurrente.

- Maltería Pampa S.A. se trata de un Agente de retención y percepción de IVA según RG 18 desde el 28/02/2001.- Con respecto al resto de los clientes, indicaron que efectivamente no sufrieron percepciones por parte de la recurrente, pero que presentaron sus declaraciones juradas y que pagaron los impuestos resultantes o tuvieron saldo a su favor. No obstante en algunos casos se aportó una certificación contable, conforme se expondrá más adelante.

Al respecto, del análisis de la prueba informativa producida cabría concluir que, salvo en el caso de Maltería Pampa S.A. que no correspondía practicarle percepción, según lo que ya se expuso previamente respecto de la pericia contable, con la misma la recurrente no logra demostrar de manera acabada e irrefutable que los contribuyentes, distribuidores de la recurrente, hayan efectivamente ingresado el impuesto que le corresponde en el mes que debió ser practicada la percepción y menos en el periodo fiscalizado. Son manifestaciones de dichos sujetos que no fueron documentadas ni constatadas con los registros fiscales correspondientes.

Ahora bien, la recurrente al momento de presentar el recurso (fs.62 vta.) informa que está gestionando con los clientes certificaciones contables con los datos a recabar con la prueba informativa propuesta, que será aportada en autos, desistiendo en su caso del oficio correspondiente, motivo por el cual hace reserva formal a los fines de su incorporación. Se tuvieron presente (fs.257) las certificaciones de Escosteguy Luis Omar, Distribuidora Bragado S.R.L., Pestarino S.A., Eco de los Andes S.A., Coroplas S.A.I.C.I. y F., Servicios y Transportes S.A. y Oeste Centro de Distribución S.A. (fs. 68 a 122 y 125 a 167). Posteriormente y como prueba informativa presentaron certificaciones contables Palco Distribuidora Belgrano S.R.L. (fs 374 a 401) y Comercial del Mar S.A. (fs.474 a 495). En estos casos, el profesional interviniente ha compulsado documentación y registros contables arribando a la conclusión de que estos clientes tienen sus declaraciones juradas presentadas en los periodos fiscales bajo fiscalización y cuando correspondía, el impuesto había sido ingresado. De esta forma y considerando que el fisco no ha informado nada en sentido contrario (incumplimientos de pagos, de presentaciones de declaraciones juradas, ajustes en estos periodos, etc.), se entiende que los contribuyentes a los cuales se omitió practicar la percepción han ingresado el IVA correspondiente (en concreto, los débitos fiscales por sus ventas), aun cuando sus declaraciones juradas arrojen saldo a favor. Por tal sentido corresponde revocar el ajuste respecto de estos sujetos, no obstante corresponder el ingreso de intereses resarcitorios, conforme se expondrá más adelante.

En consecuencia corresponde confirmar parcialmente el ajuste que continúa en discusión, luego del desistimiento efectuado por la parte actora, revocando la parte que corresponde a los sujetos que se mencionan en los anexos I, II, III y IV de la pericia producida y respecto de aquellos por los cuales se aportó certificación de profesional contable, indicados en el párrafo anterior.

VII.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados por el Fisco Nacional, debe recordarse que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Corresponde confirmar los mismos en la forma calculada por el fisco cuando la recurrente no ha podido demostrar que los sujetos a los que debió percibir el gravamen efectivamente lo hayan ingresado. En los casos donde se reconoció que los contribuyentes ingresaron el gravamen y por ende se revocó el ajuste, conforme lo indicado en el punto anterior (casos con certificación contable) corresponde el cálculo de los intereses desde la fecha en que correspondía el ingreso de las percepciones omitidas y la presentación y en su caso pago del IVA correspondiente por parte de los contribuyentes.

VIII.- Que, finalmente resta expedirse con relación a la multa aplicada respecto del ajuste que fuera confirmado.

En este sentido en el primer párrafo “in fine” del artículo 45 de la ley de rito –conforme texto vigente al momento- se sanciona con multa “a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales”.

Así ello, de las constancias de autos, como se expresó precedentemente, surge que la recurrente no percibió el tributo correspondiente y no se pudo demostrar que los contribuyentes hayan ingresado el impuesto.

En lo que hace a la conducta del artículo 45, basta comprobar que el hecho probado sea consecuencia normal de negligencia o de falta de previsión por parte de los responsables de dicho hecho. No se trata de una presunción de culpa; es la inferencia de negligencia o imprevisión resultante del hecho mismo, recayendo en el presunto infractor la demostración de la concurrencia -como factor determinante para la configuración de la infracción - de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar (Conf. Sala IV -C.N.C.A.F. -in re “Parking Dreams (TF22.864-I) c/DGI” del 20/7/2007, entre otros).

Cabe tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “Elen Valmi de Claret y Garello” del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: “...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “...si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Ahora bien, si bien el comportamiento de la actora resulta en principio encuadrable en la figura mencionada, cabe señalar que la recurrente solicita la aplicación del párrafo 4° del art. 5° de la Instrucción (AFIP) N° 4/97, toda vez que se ha acreditado en la causa que la diferencia de impuesto no representa más del 20%. Dicha norma expresamente dice: “En principio podrá admitirse la existencia de error excusable, cuando la diferencia de impuesto no represente más del veinte por ciento (20%) del impuesto que hubiera correspondido declarar”.

Que, en primer lugar, cabe señalar que las instrucciones emanadas del Organismo no resultan vinculantes para este Tribunal; son actos internos de la repartición fiscal, que marcan las pautas a seguir -en este caso- la calificación de las conductas de los contribuyentes.

Ahora bien, conforme surge del acto determinativo, si bien el juez administrativo analiza el planteo efectuado por la parte respecto de la aplicación del principio de bagatela, no esgrime los fundamentos por los cuales decidió no aplicar la pauta objetiva establecida en dicha norma. Que señalado ello, teniendo en cuenta las circunstancias de la causa y que el impuesto adeudado, objeto de sanción, tomado como base para su cálculo no supera el 20% del impuesto declarado (vide punto d) de la pericial contable agregada a fs. 568/570 de las presentes actuaciones) entendemos que resulta de aplicación al caso, como eximente de sanción, por lo que corresponde revocar la sanción aplicada, con costas.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos que efectúa el Vocal instructor en su voto y a las conclusiones a las que arriba en los Considerandos IV, V, VI y VII votando en su mismo sentido.

II.- Que, en cambio, con relación a la multa respecto del ajuste que resulta confirmado, cobra vital importancia analizar la procedencia de los agravios del actor dirigidos a presentar la existencia de un "error excusable" supresor del elemento subjetivo del tipo infraccional. En este orden de ideas, el contribuyente desarrolla su agravio solicitando la aplicación de la Instrucción General Nº 4/97 del Organismo Recaudador.

Que, dicha Instrucción establece que: "en principio **podrá** admitirse la existencia de error excusable cuando la diferencia de impuesto no represente más del veinte por ciento del impuesto que hubiere correspondido declarar".

En primer lugar cabe señalar que dicha instrucción, es un acto interno del Ente Fiscal, carente de valor normativo y por ende no resulta vinculante para este Tribunal. Por otra parte se advierte del texto antes transcripto que su aplicación es facultativa para las dependencias en ellas comprendidas, ya que las autoriza a ajustarse a lo allí dispuesto, por lo que su aplicación queda supeditada a una razonable valoración por parte del funcionario fiscal autorizado, de las circunstancias fácticas que se presentan en la causa.

Por otra parte del párrafo transcripto resulta que el parámetro matemático o porcentual resulta un indicio que "en principio" habilita a considerar la posibilidad de existencia de error exculpante, pero no se trata de un elemento que de por sí resulte determinante ni absolutamente vinculante para el juez administrativo encargado de aplicar la sanción.

Que, por ello, puede decirse que al margen del aspecto cuantitativo que resulta un principio de indicio exculpante, el contribuyente debe al menos mencionar o alegar someramente cuáles son puntualmente las circunstancias de hecho (o de derecho extrapenal) que lo han movido a error en su conducta y que, aun dentro del margen de tolerancia del 20% de la materia gravada que menciona la Instrucción, pueda, "prima facie", revelarse como decisivo, esencial e inculpable.

Que, en consecuencia, es preciso destacar que el actor no ha desarrollado agravios en tal sentido, lo que impone desechar la existencia de un error con entidad suficiente para excluir la culpabilidad, razón por la cual voto por confirmar la sanción aplicada sobre la proporción del ajuste que resulta confirmado.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente el ajuste remanente, luego del desistimiento, revocando la parte que corresponde a los sujetos que se mencionan en los anexos I, II, III y IV de la pericia producida y respecto de aquellos por los cuales se aportó certificación de profesional contable, indicados en el Considerando VI, con más los respectivos intereses, costas conforme los respectivos vencimientos.

2) Revocar la multa conforme surge de lo expuesto en la presente sentencia, con costas .

3) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique la correspondiente reliquidación. A tal efecto, deberá la representación fiscal retirar los antecedentes administrativos de la causa de la Mesa de Entradas de este Tribunal, se deja constancia que el plazo de treinta días acordado comenzará a correr desde dicha fecha la que deberá ser coordinada con el área.

Regístrese, notifíquese a los domicilios electrónicos de las partes -conforme lo dispuesto en Acta del Acuerdo celebrado el 8 de Septiembre de 2020 IF-2020-60084748--APN-VOCXXI#TFN, anexa a la RESOL-2020-44- -APN-TFN#MEC – B.O. 11/09/2020-: a la actora en el CUIT 20-21477116-1 y al Fisco Nacional en la CUIT 33-69345023-9 (AFIP). Fecho, procédase a la impresión y agregación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2021.12.10 00:52:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2021.12.13 21:26:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2021.12.14 13:59:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.14 14:00:08 -03:00