25848/2023 CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES SAICA Y G (TF 31293-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 25 de junio de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso recurso de apelación contra la resolución nº 72/2007 (DV DEOB) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado-percepciones resolución general nº 3337 (períodos fiscales 01/2002 a 10/2002), liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por infracción al artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: "1) Confirmar parcialmente el ajuste remanente [...] con más los respectivos intereses, costas conforme los respectivos vencimientos. 2) Revocar la multa [...] con costas. 3) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique la correspondiente reliquidación".

Para decidir de ese modo, efectuó las siguientes consideraciones:

(a) El origen del ajuste se basó en que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectó que la firma actora incumplió con los deberes de agente de percepción al omitir aplicar a sus clientes-distribuidores la alícuota prevista en la resolución general nº 3337.

(b) Delineó el marco teórico correspondiente a los agentes de percepción:

(i) "[U]n 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 [en la norma] e ingresarlo al Fisco, a manera de adelanto del tributo que corresponde al contribuyente incidido".

(ii) "[S]i 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-, [...] cesan en su responsabilidad, si la obligación ha sido extinguida respecto del deudor principal".

(iii) Existe "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".

(c) En relación con el plano sustancial sostuvo:

(i) "Teniendo en cuenta el informe pericial [...] no impugnado por las partes [...] 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 Nº 18, por ser agentes de retención), II (sujetos con exclusiones) y III (sujetos exentos de IVA y monotributistas)".

(ii) "Respecto a los sujetos del anexo IV de la pericia [denominados] 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".

(iii) La lectura de las certificaciones contables de "los clientes remanentes respecto de los cuales subsiste el ajuste" permitió que el experto contable haya llegado "a la conclusión de que [...] los contribuyentes a los cuales se omitió practicar la percepción han ingresado el IVA correspondiente".

(iv) "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 profesional contable".

(v) Corresponde confirmar los intereses calculados por la AFIP "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 [...] 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".

(vi) "[T]eniendo 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 [el principio de bagatela], como eximiente de sanción".

(vii) "[S]i bien el juez administrativo analiza el planteo efectuado por la parte respecto de la aplicación del principio de bagatela [previsto en el párrafo 4º del artículo 5º de la instrucción (AFIP) Nº 4/97] no esgrime los fundamentos por los cuales decidió no aplicar la pauta objetiva establecida en dicha norma".

III. Contra dicho pronunciamiento la firma actora interpuso recurso de apelación.

El Tribunal Fiscal resolvió "[t]ener por desistida a la parte actora del recurso de apelación interpuesto" (fs. 722 y 724).

IV. La AFIP interpuso recurso de apelación y expresó agravios que fueron replicados.

Dado el desistimiento parcial de su recurso (ver el informe de fs. 726 y lo manifestado a fs. 728) los agravios se limitan a cuestionar la decisión del Tribunal Fiscal en tanto revocó:

a) el "ajuste vinculado con el 'Anexo IV: identificación defectuosa' [y] la imposición de costas conforme a los respectivos vencimientos" y,

b) "la multa [...] con costas".

Expone las siguientes críticas:

(i) El anexo IV, punto 'c', del informe pericial contable "versó sobre la procedencia de excluir del ajuste a determinados sujetos en función de la falta de identificación de la operación o identificación defectuosa que impedía el análisis de la procedencia o no del ajuste fiscal".

El experto contador de la firma actora sostuvo "que atento no constar en el detalle de operaciones efectuados por el fisco el Nº de factura correspondería eliminar los importes de dichas operaciones del ajuste efectuado".

La experta contadora por parte del Fisco alegó que "si bien en el detalle de operaciones efectuado por el fisco no consta el nº de factura existe coincidencia entre lo expuesto en dicho detalle y la registración en el libro IVA respecto de la fecha, cliente, nº de cuit e importe neto gravado de la operación, lo cual permite concluir que se trata de las mismas operaciones".

Sostiene que "[d]e ello surgiría una posición contrapuesta entre los profesionales que intervinieron, lo que no aparece zanjado en la sentencia pues, decidió igualmente la exclusión de las operaciones de dichos sujetos del ajuste".

(ii) En relación a la porción del ajuste que fue efectivamente ingresada por los clientes debía aplicarse el quinto párrafo del artículo 37 de la ley 11.683 "lo que no fue aclarado en la sentencia, solicitándose a V.E. así lo aclare y resuelva".

(iii) "Al tiempo de los hechos, al Fisco le estaba vedado normativamente aplicar analogía alguna relacionada con los agentes de retención, por lo tanto no resulta procedente la imposición de costas a su cargo".

(iv) En relación con la decisión de revocar la multa recoge el argumento del voto en disidencia que gira en torno a 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".

V. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa "*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI*" y "*Junquera, Marta Aurora* ", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa "*Ambulancias Privadas Argentinas SA*", pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa "*Banco de Italia y Río de La Plata S*A", pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas " *Devez, Manuel Rodolfo*" y "*Del Buono, Jorge*", pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

VI. Los agravios que ofrece la AFIP para rebatir el pronunciamiento apelado en cuanto excluyó del ajuste a las operaciones detalladas en el punto 'c', anexo IV, del informe contable no pueden ser admitidos.

Ello es así, pues soslaya el medio probatorio que fue ponderado por el Tribunal Fiscal y propone una interpretación diferente que no logra invalidar sus conclusiones.

Ciertamente, el pronunciamiento ponderó que los expertos confeccionaron en el punto 'c' del informe contable un listado compuesto de cuatro anexos que detalló "las diferentes causas por las cuales los montos expuestos, que ascienden a $ 164.137,31 no deberían incluirse en el ajuste propuesto por el Fisco" (ver fs. 569 de estas actuaciones).

Si bien cada uno de los expertos expuso su propia descripción de las operaciones incluidas en el anexo IV, ambos fueron concordes en proponer su exclusión del ajuste al incluirlas en el punto 'c' del informe.

Debe agregarse que, como también manifestó el Tribunal Fiscal, ninguna de las partes impugnó el informe.

Por tanto, el examen efectuado por el Tribunal Fiscal en la apreciación de los hechos y de las pruebas no permite advertir que haya mediado un error para apartarse de la aplicación del principio legal reseñado, de modo que cabe tener por válidas sus conclusiones.

VII. Corresponde examinar, seguidamente, las críticas formuladas por la AFIP, atinentes a la inaplicabilidad de la instrucción general nº 4/97 con relación a la sanción de multa por infracción al artículo 45 de la ley 11.683.

Esta sala tiene dicho que "es posible colegir que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite

de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias para ser aplicadas al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia" (causa "*Hidalgo, Fernando c/Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 2 de junio de 2015).

La instrucción general nº 4/97 decía: "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".

De allí "se desprende que la instrucción otorga la facultad de admitir la existencia de un error excusable en casos en que la diferencia de impuesto sea menor al 20%, mas no lo impone como única posibilidad" (esta sala, causa nº 26.668/2015 "*HSBC Bank Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 13 de septiembre de 2016).

Si bien este tribunal no desconoce que aun cuando las instrucciones generales son internas para la AFIP, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación a efectos de resolver la cuestión planteada (Sala V, causa "*Exos S.A. (TF 34178-I) c/ DGI*", pronunciamiento del 10 de septiembre de 2013 y esta sala, causa "*Hidalgo*"), ello no implica que deba aplicarlas sin una debida ponderación del contexto, máxime si, como aquí ocurre, el Tribunal Fiscal aplicó directamente y sin tamiz ni justificación alguna un criterio que la propia instrucción reconoce como optativo (esta sala, causa "*HSBC Bank Argentina SA"*, citada).

En este caso, la AFIP consideró inconveniente la aplicación del criterio propiciado por dicha instrucción en virtud de la entidad de la diferencia de los montos ingresados.

No puede pasar inadvertido para este tribunal "que la idea que subyace a las instrucciones generales nº 4/97 y 6/07, es el de fijar pautas para la aplicación del principio de la bagatela. Ello es así pues en ambas instrucciones se requiere, para la eximición de pena de

aquel contribuyente que ha ingresado un impuesto en menos a raíz de una declaración inexacta, que el impuesto no ingresado represente un monto de menor entidad" (esta sala, causa "*HSBC Bank Argentina SA"*, citada).

En ese contexto, debe revocarse la sentencia del Tribunal Fiscal y confirmar la sanción de multa, puesto que quedó probado el elemento objetivo de la infracción y la firma actora no demostró la existencia de una causal que lo eximiera de responsabilidad.

VIII. El planteo que introduce la firma actora en esta instancia —en la réplica del memorial— tendiente a que se declare la "prescripción de la sanción de multa en virtud de lo resuelto el día 7 de marzo de 2023 por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso: 'Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. E I.A.S. s /contencioso administrativo-medida cautelar' donde la Corte Nacional ratificó el carácter penal de las multas tributarias y la aplicación de la prescripción bienal del Código Penal" no puede ser admitido.

Ciertamente, como ella misma expresa en su presentación, "la CSJN ratifica que la prescripción de multas locales se rige por las normas del Código Penal de la Nación, por aplicación de los arts. 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional" (ver fs. 759 vta.).

Sin embargo, esta causa versa sobre el régimen sancionatorio previsto en la ley 11.683 y la firma actora no explica de qué manera esa decisión puede proyectar sus efectos al caso en examen.

IX. En función del resultado alcanzado, las costas de ambas instancias quedan a cargo de la firma actora que resultó sustancialmente vencida (artículo 184, quinto párrafo, de la ley 11.683, y artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

X. En atención a la forma en que se decide, toda vez que la AFIP practicó la liquidación del impuesto y de los intereses adeudados —que fue aprobada a fs. 724—, no corresponde realizar ninguna aclaración acerca de la previsión que contiene el quinto párrafo del artículo 37 de la ley 11.683.

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Admitir parcialmente los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) y revocar la sentencia con el alcance del considerando VIII. **2.** Distribuir las costas de ambas instancias con arreglo al considerando IX.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.