

Jurisprudencia

Buenos Aires, 23 de abril de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo). Régimen de percepción. [Res. Gral. A.F.I.P. 212/98](#). La recurrente omitió actuar como agente de percepción en sus operaciones con sujetos no categorizados y con firmas off shore y no ha intentado demostrar que los contribuyentes efectivamente hubieran abonado el tributo. Beverage S.A. s/apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, a los 23 días del mes de abril de 2019, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), Rubén Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación) para resolver en el Expte. Nº 3 0.822-1, caratulado: "Beverage S.A. s/apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 18/20 se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 22/11/2007 de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se determinó la obligación tributaria de la actora frente al impuesto al valor agregado (I.V.A.), períodos fiscales del 5/2002 al 6/2004, con más intereses resarcitorios y se le aplica una multa de conformidad con el art. 45 de la Ley 11.683.

Realiza una reseña de los antecedentes que motivaron la resolución apelada.

Con unas breves líneas, intenta explicar los motivos por los que considera que no le corresponde practicar percepción alguna. En ese sentido, afirma que el Fisco Nacional no asevera ni menos aún prueba que el contribuyente inscripto en el Régimen Simplificado, no haya ostentado otra calidad frente al I.V.A. Y que ignora conceptualmente que las sociedades extranjeras no se encuentran obligadas a tramitar la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).

Hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 27/34 vta. contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a fojas 47 se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que en uso de sus atribuciones, el organismo fiscal procedió a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, cuya actividad principal declarada es elaboración de bebidas gaseosas excepto soda (agua mineral, aguas saborizadas con y sin gas, gaseosas dietéticas, gaseosas azucaradas, jugos de frutos concentrados, fernet cola y sidra). Como consecuencia de dichas tareas, se constató que no declaró concepto alguno por el régimen de percepción del I.V.A. de conformidad con los arts. 1 y 2 de la Res. Gral. A.F.I.P. 212/98.

Frente a un requerimiento cursado a la actora a fin de que aporte las constancias que acrediten la situación de sus clientes conforme la mentada resolución, aquella presentó una nota adjuntando copia de las inscripciones extraídas de la página web del organismo recaudador; dos de ellas de fecha

25/10/2006 y las tres restantes de fecha 1/11/2005. Asimismo, de la documentación se observó que solamente uno de los clientes figura inscripto en el monotributo con fecha 8/3/2006 (fecha posterior al período bajo verificación) y el resto eran sujetos no categorizados. Por otra parte, en el libro I.V.A.-Ventas consta registrada una operación de fecha 29/4/2003 con la firma off shore uruguaya Riverseas S.A. (pretendida controlante de la firma) en el cual no se consigna su C.U.I.T., y asimismo, no figura contribuyente alguno con esa denominación social en el Padrón Unico de Contribuyentes de la A.F.I.P.-D.G.I., por lo que fue reputada como sujeto no inscripto.

Ello así, el organismo recaudador procedió a determinar de oficio la obligación tributaria de la actora con fundamento en los arts. 6, inc. f) y 8, inc. c) de la Ley 11.683 (t.o. 1998), por no haber actuado como agente de percepción.

V. Que la cuestión a resolver radica en la procedencia del ajuste efectuado por el organismo fiscal con sustento en que la recurrente omitió actuar como agente de percepción de conformidad con lo establecido en la Res. Gral. A.F.I.P. 212/98.

La ley de procedimiento tributario hace recaer en determinados sujetos –con motivo de la relación de éste con el contribuyente– una responsabilidad por deuda ajena, obligándolos a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o disponen. Dentro de la enumeración que hace el art. 6, se establece como sujeto responsable en tal carácter, a los agentes de percepción de los impuestos (cfr. inc. f).

Por su parte, la Res. Gral. A.F.I.P. 212/98, en su art. 1 dispone: “Establécese un régimen de percepción del impuesto al valor agregado aplicable a los sujetos que no acrediten, mediante la respectiva constancia extendida por este Organismo:

a) Su calidad de responsables inscriptos, de responsables no 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 (RS) establecido por la Ley 24.977”.

Asimismo, en su art. 2 establece en qué supuestos no será de aplicación dicho régimen: cuando 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; que los adquirentes, locatarios o prestatarios, se encuentren comprendidos en los términos del inc. a) del art. 73 del decreto reglamentario de la ley de I.V.A. (texto según Dto. 692/98); o que se refiera a ventas de productos primarios, efectuadas mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios.

En lo que se refiere a los sujetos obligados a actuar como agentes de percepción, el art. 3 señala a los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado cuando realicen, con los sujetos indicados en el art. 1, ventas de cosas muebles, incluidos bienes de uso, aun cuando éstos adquieran el carácter de inmuebles por accesión y/o locaciones de obras y locaciones o prestaciones de servicios.

VI. Que como puede inferirse, la referida norma, instituyó un régimen de percepciones en el impuesto al valor agregado en cabeza de los responsables inscriptos en las operaciones objeto del gravamen cuando no se acredite respecto de los adquirentes, locatarios o prestatarios su calidad de responsables inscriptos o de exentos o no alcanzados con relación al I.V.A. o de monotributistas.

En esa línea, cabe señalar que –tal como surge de su texto– se vislumbra que la finalidad del régimen fue alcanzar determinadas operaciones gravadas por el impuesto al valor agregado que puedan quedar al margen de la tributación (ver Considerandos 1 y 2 de la norma).

En consonancia, el art. 73 del decreto reglamentario de la ley del tributo, establece la presunción que recepta la Res. Gral. A.F.I.P. 212/98, al indicar que toda operación gravada que realice un responsable inscripto con quien no acredite similar condición frente al impuesto, se presumirá realizada a un responsable no inscripto que no actúa como consumidor final, salvo que: a) el adquirente o locatario declare expresamente su condición de consumidor final a través de la aceptación del comprobante o factura y siempre que el vendedor o locador no pudiera razonablemente presumir que no se trata de un consumidor final, o b) el adquirente o locatario compruebe su condición de sujeto exento o no alcanzado por el gravamen.

VII. Que sentado lo expuesto, frente a la claridad de las normas arriba reseñadas, los escasos argumentos expuestos por la actora no logran conmover el criterio sustentado en la resolución en crisis. Más aún cuando, en definitiva, se advierte que aquélla no ha intentado, al sostener su recurso, desarrollar fundadamente su posición crítica en la cuestión, pues tampoco intentó demostrar que los contribuyentes efectivamente hubieran abonado el impuesto al valor agregado.

En mérito a lo expuesto, entiendo que corresponde confirmar el ajuste efectuado. Con costas.

VIII. Que resta entonces tratar la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en el art. 45 de la ley de rito, lo que nos lleva a examinar la presencia de los elementos objetivo y subjetivo, cuya concurrencia es requisito indispensable para la configuración del ilícito enrostrado.

En ese sentido, es imperioso recordar la sentencia de nuestro Máximo Tribunal, que in re “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo”, de fecha 31/3/1999, al analizar la figura del art. 45 de la ley de rito, dijo: “... surge claramente del texto transcrito 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 personalidad de la pena concluyó “... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción e conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de rito en tanto la recurrente omitió el pago de impuestos mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, y dado que –no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades– no aportó ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente al liquidar sus impuestos, o acreditar la existencia de error excusable previsto en la norma como causal eximente de responsabilidad, corresponde confirmar la sanción aplicada.

IX. Que en consecuencia, voto por confirmar la resolución venida en recurso, con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución apelada. Con costas.

2. Regular los honorarios de los representantes del Fisco Nacional, teniendo en cuenta para ello el monto del litigio, la etapa procesal cumplida, la labor desarrollada, el resultado obtenido, demás pautas de la Ley de arancel 21.839, en las sumas de pesos tres mil doscientos (\$ 3.200) para la Dra. María del Carmen Inraguillermo y pesos ocho mil cinco (\$ 8.005) para la Dra. María Gabriela Mosqueira, por sus actuaciones como apoderada y patrocinante, respectivamente, las que quedan a cargo de la recurrente en su totalidad.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ª Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura A. Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).