

Infraccion Tributaria Impuesto Al Valor Agregado Omision De Facturacion Distribuidora De Bebidas Venta De Cosas Muebles

JURISPRUDENCIA

Infracción tributaria. Impuesto al Valor Agregado. Omisión de

facturación. Distribuidora de bebidas. Venta de cosas muebles Se confirma la sentencia, ratificando la resolución de la AFIP por la cual se determina la obligación tributaria frente al impuesto al valor agregado, más intereses y multa, de una distribuidora de bebidas por ventas que omitió facturar a habitantes de zonas marginales, pues la simple excusa intentada, manifestando que carecen de comprobantes de respaldo por lo cual se tornaba imposible la identificación de los adquirentes, no logra desvirtuar la posición fiscal, ya que las operaciones examinadas devienen en cuanto a su objeto (venta de cosas muebles) gravadas por el IVA.

[Ver correlaciones](#) Buenos Aires, 30de ABRIL de 2015 Y VISTOS: CONSIDERANDO: I. La actora -sustentando su recurso de apelación de fs. 205 en el memorial obrante a fs. 206/208, replicado a fs. 200/202- recurre el pronunciamiento de fs. 67/68 por el que la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas, la resolución de fecha 30 de abril de 2007 por la cual la AFIP-DGI determinó la obligación tributaria frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 11/2002 a 10/2004, con más intereses resarcitorios y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683. II. Para así decidir, el tribunal administrativo señaló que: a) La resolución general 212/98 pretende alcanzar a ciertas operaciones gravadas que pueden fugar del ámbito de imposición. Al efecto, el régimen contiene una presunción por medio de la cual, ante la falta de identificación del adquirente, prestatario o locador, la operación no se encuentra en la última etapa de comercialización sino que existe otra susceptible de tributación. Por ello, se establece una percepción que pueda sustituir la falta de ingreso del impuesto correspondiente a aquella ulterior etapa. Este régimen de percepciones recepta la presunción contenida en el art. 73 del decreto reglamentario de la ley del IVA. b) En el caso concreto de autos, las operaciones involucradas carecen de respaldo documental y por tal motivo no puede acreditarse la identificación de los adquirentes, por lo que el Fisco Nacional quedó habilitado para proceder a la determinación de las percepciones bajo estudio, dando adecuado fundamento a su accionar. c) En contraposición a la postura fiscal, la recurrente alega que la falta de respaldo documental obedece a que las operaciones cuestionadas fueron efectuadas en las denominadas "villas de emergencia" o asentamientos aledaños a la Ciudad de Buenos Aires o dentro de su mismo radio, lugares que se encuentran habitados por personas que no tiene documentación alguna, lo que torna imposible -a la postre- la identificación de los eventuales adquirentes. Dicha argumentación aparece como el eje central de su defensa y la actividad probatoria que ha desplegado está orientada -en esencia- en dicho sentido. d) De la información proporcionada por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires no es posible extraer elementos concluyentes que permitan dar sustento a la tesis de la recurrente. Se trata de información genérica, sin precisiones concretas sobre el sublite. A su vez, la información brindada por FEMSA SA contradice lo sostenido por la actora, toda vez que aquélla informó que: i) la sociedad de hecho era cliente y no distribuidora de Coca Cola, ii) no existe un vínculo contractual entre ambas, y iii) desconoce la designación "puntero de villa" a la que alude la actora, como así también a quiénes vende sus productos.

Por otro lado, la pericia contable detalla las ventas efectuadas en dichos asentamientos, a partir de la información obtenida en libros sin rubricar y sin datos ni identificación de los adquirentes, lo que no alcanza para alterar el criterio fiscal. e) El caso no se encuadra como una sanción anómala, tal como pretende la actora. Las percepciones instituidas mediante la resolución general 212/98 son de carácter tributario y no de naturaleza punitiva. En esencia, el régimen persigue alcanzar determinadas operaciones que puedan quedar marginadas del impuesto. f) En el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683, ante la falta de prueba de la existencia de error excusable previsto en la norma. Además, la sanción fue adecuadamente encuadrada y ponderada, por lo que debe ser confirmada. III. La actora se queja de lo así decidido y sostiene que:

a) No obstante tratarse el caso de una situación atípica y clara, el Fisco Nacional corrió vista en los términos del art. 17 de la ley 11.683 y, sin tomar en cuenta ninguna de las manifestaciones realizadas por su parte, determinó de oficio la deuda tributaria ante la "presunta" falta de ingreso de las percepciones establecidas en la resolución general 212/98. b) Si algún sentido tiene la resolución general 212/98 es el de aplicar una sanción a quienes no acrediten su identidad frente al IVA. c) Para que exista una retención debe existir un obligado al pago del tributo. En el caso, su parte consideró las ventas en villas como consumidores finales, aún sabiendo que algunos podrían no serlo. Las personas a las que les vendía y se hacía la factura tipo "B" eran sujetos que no podían tener un documento o ilegales directamente, "...pero con los pequeños trabajos que realizan consumen los productos de la línea Coca-Cola". Los sujetos que adquieren la mercadería no están ni siquiera legalmente registrados en el país y no obstante ello, su existencia está reconocida por el propio Poder Ejecutivo Nacional y de la Ciudad de Buenos Aires. d) Se sancionó a su parte por haber cometido la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683. Una sanción de tal entidad debe estar avalada por el

consabido examen de la culpabilidad en relación con la conducta atribuida a quien resulte ostentar el rótulo de infractor. Por otro lado, aún cuando se considerara probada la imputación, existe en el caso error excusable, resultado de una interpretación al menos razonable de las normas vigentes en la materia. IV. Que los agravios de la actora comportan una reedición textual de los argumentos ofrecidos en el recurso deducido ante el tribunal de origen en los términos del art. 76 de la ley 11.683 (fs. 52/64) pasible de la consecuencia prevista en el art. 266 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, aplicable a la especie, a tenor de lo dispuesto en el art. 197 de la ley de procedimiento fiscal. Por otro lado, cabe retener que es doctrina de esta cámara por sus diversas salas, que de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, en principio, no corresponde apartarse dado los límites con que el legislador previó en la ley procedimental el recurso incoado -conf. art. 86, inc. b)-. En efecto, se trata de cuestiones de hecho reservadas a ese organismo que exceden el conocimiento de esta alzada, a menos que se pruebe que el tribunal a quo hubiera incurrido en error en su decisión (esta sala, causas ?ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI?, pronunciamiento del 6 de diciembre de 2011 y ?Contenidos SA (TF 25199-I) c/ DGI?, pronunciamiento del 7 de octubre de 2014; Sala IV, causa ?Banco de Italia y Río de La Plata SA?, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996; y Sala V, causas ?Devez, Manuel Rodolfo?, pronunciamiento del 13 de febrero de 2002, y ?Del Buono, Jorge?, pronunciamiento del 15 de marzo de 2007). Sin perjuicio de lo dicho precedentemente, debe destacarse que tanto al contestar la vista (fs. 442/453 del cuerpo 3 de las actuaciones administrativas) como al interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la actora ha reconocido que las ventas que omitió facturar las realizó a habitantes de zonas marginales que carecen de comprobantes de respaldo, hecho que le ha impedido identificar la calidad que ostentaban como adquirentes. Frente a situaciones como las del caso, la resolución general AFIP-DGI n° 212/98 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 IVA o de monotributistas. 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). Se agrega que dicha resolución general guarda concordancia con la ley del gravamen, en tanto el último párrafo del art. 27 expresa que en los casos y en la forma que disponga la AFIP, la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante la retención y percepción en la fuente. Paralelamente, el art. 73 del decreto reglamentario de la ley del tributo, establece la presunción que recepta la Resolución general n° 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. Es así que, frente a la claridad de las normas arriba reseñadas, la simple excusa intentada por la recurrente -de que las ventas realizadas a los habitantes de zonas marginales que carecen de comprobantes de respaldo- no logra sustraer a las operaciones examinadas en autos del poder de imposición del Fisco Nacional, ya que devienen en cuanto a su objeto -venta de cosas muebles- gravadas por el impuesto al valor agregado. A ello se debe sumar que la ley del gravamen no contempla tratamientos diferenciados en función del lugar de residencia de los responsables del tributo. Por todo ello, el criterio seguido por el tribunal de origen debe mantenerse, ya que -como se vio- los agravios enderezados por la recurrente se limitan a expresiones dogmáticas y contingentes que ya han sido minuciosamente valoradas en esa instancia (ver en especial, considerandos VI, VII y VIII de la sentencia de fs. 200/202). V. La misma situación se presenta respecto de las quejas relativas a la sanción de multa aplicada a la actora en los términos del art. 45 de la ley 11.683. Sin perjuicio de ello, debe advertirse que el art. 45 de la ley 11.683 establece que ?El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente?. Frente a tal texto, este tribunal ha señalado que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297, entre otros). Y si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos 316:1 313) (causa ?Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI?, pronunciamiento del 3 de marzo de 2015). Por lo tanto, acreditada la materialidad del hecho, es decir, su aspecto objetivo, tal como ocurre en el caso de autos, toda vez que la sociedad de hecho contribuyente omitió efectuar determinadas percepciones correspondientes al impuesto al valor agregado conforme lo reglado por la resolución general 212/98 en los períodos fiscales 11/2002 a 10/2004, la no aplicación de la sanción sólo puede apoyarse en la concreta y razonada

aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente. Sobre el particular, viene al caso recordar que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en una situación de confusión, para lo cual éste deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Giuliani Fonrouge, Carlos - Navarrine, Susana C., "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291). Adviértase, que cuando la norma en cuestión acepta el error excusable, está refiriéndose a un error de derecho "extrapenal", más precisamente, al error sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material (Teresa, Gómez - Carlos María, Folco, "Procedimiento Tributario", Ed. La Ley, 3era. Edición actualizada y ampliada, Buenos Aires 2005, pág. 255). En palabras de la Corte Suprema, el error de derecho excluirá la responsabilidad si de la inteligencia del texto de la norma tributaria surgieran dudas acerca de la situación de los contribuyentes frente al gravamen (Fallos: 319:1524). Es así que, el razonamiento antedicho alcanza para desestimar el planteo de la actora en punto a la aplicación al caso de la doctrina del error excusable, por cuanto no se esfuerza mínimamente en explicar cuál sería la interpretación razonable de las normas aplicables al caso, posición que no logra justificar el hecho de haber dejado de ingresar el gravamen en su justa medida. En virtud de lo expuesto, este Tribunal RESUELVE: desestimar los agravios de la actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en todas sus partes. Costas a la vencida, por no observarse méritos para su dispensa (conf. art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Se hace constar que el Dr. Carlos Manuel Grecco suscribe la presente en los términos de la Acordada n° 16/11 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. GRECCO JUEZ DE CAMARA DO PICO JUEZ DE CAMARA FACIO JUEZ DE CAMARA HERNAN GERDING SECRETARIO DE CAMARA Correlaciones: Ley 11683 - BO: 12/01/1933 Resolución 212/1998 - BO: 31/03/1998 001379E