República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-17857072-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Febrero de 2023

Referencia: VOCXI - Expte. N° EX-2022-47642738- -APN-SGAI#TFN - "ALUMIK S.R.L. s/ recurso de apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N° EX-2022-47642738- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"ALUMIK S.R.L. s/ recurso de apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Alumik S.R.L. interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N°623/2022, dictada el 25de abril de 2022 por la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplicó una multa de $122.697,99, imputándole haber presentado en forma inexacta las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 03, 04 y 07/2019, con sustento en el art. 46 y presumiendo el dolo en su conducta por aplicación del art. 47, incs. b) y c), de la misma ley.

En su presentación ante este Tribunal, opone en primer lugar la excepción de nulidad de la Resolución por considerar que fue notificada por comunicación al domicilio fiscal electrónico, incumpliendo con en el inc. g) del art. 100 de la ley 11.683, vulnerando así las normas al debido proceso y la garantía de defensa en juicio. Señala que la comunicación al domicilio fiscal electrónico de ninguna manera garantiza la correcta recepción por parte del destinatario, solo garantiza a la Administración que cargó en el sistema el acto que pretende notificar; tampoco se trata de un domicilio hábil para recibir notificaciones que garantice el derecho oportuno de defensa, ya que el envío no tiene una firma del contribuyente de que lo haya recibido.

Entiende que "Es un hecho que el usuario de la clave fiscal es el contribuyente, pero quien administra la página siempre es el profesional contratado para confeccionar y presentar las Declaraciones Juradas".

Sostiene en consecuencia que la notificación fue nula, de nulidad absoluta, en cuanto no garantiza de ninguna manera que se haya notificado.

Subsidiariamente, solicita se declare la inconstitucionalidad del inc. g) del art. 100 de la ley 11.683 con expresa imposición de costas, formula reserva de inconstitucionalidad de dicho artículo, en los términos del art. 14 de la ley48,

por ser contrario a la Constitución Nacional, y para el caso que no se haga lugar a la nulidad solicitada.

Agrega que la Resolución también es nula porque la firma del juez administrativo no tiene identificación del cargo que ejerce y a qué dependencia pertenece, requisito esencial que garantiza que emane de autoridad competente, causa también de nulidad absoluta de la Resolución, que así solicita a este Tribunal declare, con costas.

Sostiene, por último, que para que la conducta configure defraudación debe ser acompañada por el propósito de dañar y que no basta solamente con su comprobación objetiva. Agrega que es necesario que no haya ninguna duda respecto de su comisión, ni de la intención con la cual se cometió y que en el caso ese supuesto no se configuró, por lo que pide también la revocación de la Resolución.

Además, invoca la existencia de error excusable en su conducta y, solicita la eximición de la sanción.

II. A través del IF-2022-105812240-APN-DTD#JGMcontesta el recurso la representación fiscal, solicitando por las mismas razones esgrimidas por el juez administrativo, que se confirme la Resolución, con costas.

No habiendo pruebas a producir, por medio de la PV-2022-132066415-APN-VOCXI#TFN, se elevan los presentes autos a consideración de la Sala y mediante el IF-2023-16518447-APN-VOCXI#TFN quedan en estado de dictarse la sentencia.

III. Corresponde analizar en primer término los planteos de nulidad, los que, cabe ya adelantarlo, no pueden prosperar.

Debe recordarse que el art. 3° de la ley 11.683, en el texto sustituido en la reforma de la ley 27.430 (B.O. 29/12/17), establece que “Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación; ese domicilio será obligatorio y producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen. La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá la forma, requisitos y condiciones para su constitución, implementación y cambio, así como excepciones a su obligatoriedad basadas en razones de conectividad u otras circunstancias que obstaculicen o hagan desaconsejable su uso. En todos los casos deberá interoperar con la Plataforma de Trámites a Distancia del Sistema de Gestión Documental Electrónica”.

En el caso, cuestiona Alumik S.R.L. la notificación electrónica que se le practicara a su domicilio electrónico considerando que dicha forma no garantiza la efectiva recepción por parte del destinatario; sin embargo, a fs. 28de las act. adm. obra la Constancia Notificación Domicilio Fiscal Electrónico N° 00000000000291791679/2022 que da cuenta que la Resolución N° 623/2022fue notificada a Alumik S.R.L. el día 26 de abril de 2022 a las 06.24 hs., según lo dispuesto en el art. 5° de la Resolución General AFIP N° 4280/2018.

Dicha norma dispone que “Se podrán comunicar y notificar en el Domicilio Fiscal Electrónico constituido, en la forma dispuesta por el inciso g) del Artículo 100 de la Ley N°11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, las citaciones, requerimientos, liquidaciones, intimaciones, emplazamientos, avisos, anuncios, comunicados, etc. de cualquier naturaleza emitidos por este Organismo. Asimismo, esta Administración Federal dará aviso de las comunicaciones o notificaciones remitidas al Domicilio Fiscal Electrónico mediante mensajes enviados a la dirección de correo electrónico o número de teléfono celular informado por el contribuyente o responsable”.

Por su parte, el art. 6° dispone que para notificarse los contribuyentes y/o responsables, por sí o a través de las personas debidamente autorizadas, ***deben*** ingresar al servicio “*web*” con Clave Fiscal “*Domicilio Fiscal Electrónico*” o consultar en el “*WebService*” denominado “Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU)”, disponibles las 24 horas del día, durante todo el año”.

No se advierte entonces los vicios que el aquí recurrente le endilga a la notificación de la Resolución, que fue notificada

de acuerdo al procedimiento normativo, legal y reglamentario previsto, y que en el caso efectivamente llegó a conocimiento de Alumik S.R.L., prueba de lo cual es que el recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal fue deducido en término, por lo que los agravios que dirige contra la validez de la notificación de la Resolución recurrida y de las normas que rigen el procedimiento de notificación electrónica, carecen de sustento, máxime cuando el riesgo de no haber tomado conocimiento de la decisión es un riesgo en abstracto que no tuvo lugar.

Así, además, lo entendió la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal al resolver en "Correo Sur S.R.L.", sentencia del 11 de agosto de 2022, entre otras, disponible en www. cij.gov.ar.

A mayor abundamiento debe señalarse que de las act. adm. surge que la instrucción del sumario prevista en el art. 71 de la ley 11.683 también fue notificada al domicilio electrónico –fs. 16- y contra dicho acto Alumik S.R.L. también presentó en término su escrito de descargo. Como en dicha oportunidad se refirió a "…lo actuado en la Boleta de Deuda SEFI N° 731720-M y 731721-M, lo actuado esta fuera de la realidad, Sr. Jefe de División tome cartas en el asunto", el juez administrativo le hizo saber que el sumario infraccional no estaba relacionado con boletas de deuda y que aún estaba en plazo para ejercer su derecho de defensa" –fs. 18-.

Mal puede sostenerse, entonces, que haya existido un cercenamiento a su derecho al debido proceso adjetivo, cuando las notificaciones fueron efectivamente recibidas por Alumik S.R.L. y el juez administrativo extremó sus esfuerzos para que ésta ejerciera su derecho de defensa en relación al sumario que concluyó en la sanción aplicada en la Resolución recurrida.

Cuestiona también Alumik S.R.L. la falta de firma del juez administrativo en la Resolución, aún cuando dicho acto lleva inserta la firma digital del Dr. José Augusto Visca y el sello de la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata, con lo cual no puede desconocerse su competencia para firmar la Resolución.

Sin perjuicio de lo ya señalado, cabe recordar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, ya que Alumik S.R.L. ha tenido oportunidad de hacer valer sus defensas tanto en el procedimiento sumarial sustanciado en sede administrativa, como ante este Tribunal.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara al decir que "…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2.012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1.10.2020, entre otros

Por ello, corresponde rechazar los planteos de nulidad, sin costas ("Bolland", *Fallos* 336:70).

IV.-Corresponde entonces pronunciarse sobre la legitimidad de la sanción recurrida, en cuyo análisis debe estarse al encuadramiento típico de la conducta del presunto infractor, configurado por los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, el cumplimiento al procedimiento previo a su imposición y, por último, su graduación.

Ni en el procedimiento sumarial sustanciado previamente en la instancia administrativa, ni ante este Tribunal la recurrente aportó pruebas –más allá de las copias de cartas documento enviadas a quienes supuestamente estaban a cargo de la gestión contable e impositiva de la firma en el año 2019-,ni realizó ningún esfuerzo probatorio tendiente a justificar los créditos fiscales computados por compras a proveedores calificados de apócrifos a partir de inconsistencias detectadas en el curso del procedimiento de fiscalización, reseñadas en detalle en el informe final de inspección obrante a fs. 3/8 de los

ant. adm., y que fueron receptadas por la propia Alumik S.R.L. en las declaraciones juradas rectificativas por ella presentadas, por lo que debe tenerse por configurado el elemento objetivo que requiere el tipo exigido en el art. 46 de la ley, cual es la presentación de declaraciones juradas en forma inexacta.

Respecto al elemento subjetivo, el juez administrativo se valió de las presunciones que contemplan los incs. b) y c) del art. 47 de la ley, considerando que las declaraciones juradas originales presentadas tenían datos inexactos que implicaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible y, en este sentido, era también de resorte de la recurrente proponer y ofrecer pruebas en contrario de su culpabilidad, por lo que al no haberlo hecho los agravios formulados, como ya se dijo, huérfanos de probanza, deben ser desestimados.

Es que las rectificativas presentadas por Alumix S.R.L. no fueron espontáneas sino una vez iniciada la correspondiente fiscalización, en las que aceptó los ajustes practicados que dejaron en evidencia las contradicciones que llevaron al juez administrativo a presumir su conducta dolosa, por advertir una grave contradicción entre lo declarado y la información recolectada (cfr. Inc. b) del art. 47) y porque la inexactitud de las declaraciones juradas proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso (cfr. Inc. c), toda vez que la misma se originó a raíz de la utilización de facturas apócrifas.

Cabe señalar que no obra acreditado en estas actuaciones, ni tampoco surge de las previamente sustanciadas, que Alumik S.R.L. hubiera cancelado o, en su caso regularizado, los saldos que arrojaron las declaraciones juradas rectificativas presentadas.

Ha dicho la Cámara que “En el caso, se encuentra acreditado que la declaración jurada inexacta presentada inicialmente por el contribuyente se basó en facturas apócrifas de determinados proveedores que fueron observados por la División de Investigación del Fisco Nacional y que, de no haber mediado tal fiscalización, se hubiera mantenido una situación perjudicial para el Fisco, sin que la actora haya acreditado ninguna circunstancia que la exima de responsabilidad por dicha inexactitud (cfr. esta Sala, in re “Braggio Elvira (TF 31666- A) c/ DGI” del 4/04/2013). En tales condiciones, le incumbía a la actora la carga de acreditar el circuito económico de las operaciones realizadas con cada uno de los proveedores observados, a fin demostrar que se trataba de operaciones legítimas y que las inexactitudes en cuestión no habían sido el producto de una conducta intencional, sino consecuencia de un error excusable o de alguna otra causa eximente de responsabilidad (cfr. esta Sala, in rebus “Megatom SA (TF 23121-I) c/ DGI” del 17/02/09; Bistolfi Ana Rosa (TF 21417-I) c/ DGI” del 26/02/09 y sus citas; “Braggio Elvira (TF 31666-A) c/ DGI” del 4/04/2013 y sus citas)”.

Y agregó que ”No obstante ello, el contribuyente no formuló ninguna consideración tendiente a demostrar tales extremos, sino que se limitó a argumentar que su parte no tuvo la intención de defraudar al Fisco y que no existió voluntad de su parte de transgredir las normas fiscales vigentes, argumentos que no resultan suficientes para explicar la inexactitud de las declaraciones juradas o para desvirtuar la presunción de dolo prevista en el artículo 47 de la Ley Nº 11.683. Por consiguiente, cabe concluir que las sanciones impuestas poseen fundamento fáctico y jurídico suficiente” –conf. “Bur Textil S.R.L.”, sentencia del 20.5.2021-.

Y si bien es cierto que no es la mera presentación de declaraciones juradas rectificativas lo que sanciona la norma, ni tampoco las diferencias numéricas que éstas puedan arrojar, conforme a lo manifestado en más de una oportunidad por la Cámara (conf. “Laboratorio Pyam S.A.”, del 28/3/2005, entre otros), en el caso la propia conducta del recurrente que rectificó no espontáneamente sino a instancias de la fiscalización sus declaraciones juradas originales, sumado a que no invocó, menos aún probó, otras circunstancias excepcionales que debidamente justificadas pudieren atenuar o inclusive eliminar la imputación infraccional, llevan a este Tribunal a confirmarla (conf. “Importaciones Alfatex S.A.”, del 9/5/02, entre otros).

Idénticas consideraciones corresponde realizar respecto de la solicitud de reencuadre de la conducta en la figura culposa del art. 45 de la ley y del error que invoca para eximirse de la pena, el que no fue explicado ni tampoco probado, a lo que cabe agregar que para que el error sea admisible, debe demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley o que

de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo, y en el caso, por el tipo del ajuste que dio origen a la sanción, cómputo de créditos fiscales de operaciones calificadas como apócrifas, no puede decirse que exista oscuridad ni tampoco se han invocado criterios contrapuestos en cuanto al tratamiento fiscal de las operaciones de la recurrente, por lo que no corresponde hacer lugar ni a la recalificación ni a la eximición solicitada.

V. Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que en primer lugar, adhiero a la solución propiciada por la Dra. O'Donnell respecto a desestimar los argumentos que sustentan el planteo nulidad formulado por la actora. Con relación a las costas y en virtud de los términos expuestos por la recurrente en su recurso al articularlo como de previo y especial pronunciamiento (vide punto IV del recurso y 3) del petitorio, RE-2022-47641759-APN-SGAI#TFN), corresponde su imposición a la vencida.

II. Que respecto a la sanción cuestionada, comparto lo expuesto por la Vocal Instructora en cuanto confirma tanto el encuadre de la conducta como la graduación con la reducción dispuesta por el artículo 49 de la ley de rito fiscal.

III. Por lo expuesto voto por: 1) Rechazar el planteo de nulidad opuesto por la recurrente, con costas; 2) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N°623/2022, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $3.599, equivalente a 0,35 UMA, por la representación procesal y $8.998, equivalente a 0,87 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423. Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.15 15:05:01 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.16 10:26:33 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.16 11:38:16 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.16 11:38:17 -03:00