República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-52817213-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Mayo de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) ALONSO CARLOS ALBERTO EX-2023-45023911- -APN-SGAI#TFN - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el **EX-2023-45023911- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**ALONSO CARLOS ALBERTO s/ recurso de apelación**".

El Dr. Luis dijo:

I. Que mediante el RE-2023-45017615-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la **Res. 707/2023** que aplicó una multa equivalente a 2 veces el gravamen defraudado en el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) por los períodos 11 y 12/2021 (cfme. arts. 46 y 47, incs. "b" y "c", ley 11.683) con la reducción prevista en el art. 49 del mismo cuerpo legal.

La actora interpuso excepción de previo y especial pronunciamiento de nulidad con respecto a la notificación a su domicilio fiscal electrónico de la resolución apelada. Citó el art. 100, inc. "g" de la ley 11.683 y sostuvo que esta clase de domicilio no resulta hábil para recibir notificaciones que garanticen su derecho de defensa. Planteó que la comunicación por este medio no conlleva la correcta recepción del acto administrativo, sino que, solo asegura al fisco que cargó en el sistema la resolución que pretende notificar.

Profundizó que la Res. 4280, que reglamenta el domicilio fiscal electrónico, no establece ningún mecanismo que garantice una comunicación efectiva. Consideró que el sistema informático implementado por el fisco debió darle una alerta de la resolución enviada a su correo electrónico o a su teléfono celular ante la importancia que posee esta clase de actos que aplican sanciones.

Afirmó que utilizar el domicilio fiscal electrónico conlleva el riesgo de que el administrado no tome conocimiento de que recibió una notificación y afirmó que el fisco no controló el cumplimiento del mandato legal, esto es, que se garantice la notificación. En consecuencia, aseveró que la notificación que se le cursó es nula, de nulidad absoluta, en cuanto no garantiza que se haya notificado.

También interpuso excepción de previo y especial pronunciamiento de nulidad del acto apelado por no encontrarse validada la firma digital e individualizado el cargo y la profesión del firmante. Argumentó que la firma digital inserta en el acto apelado carece de veracidad por cuanto se observa la leyenda "validez desconocida", y a su vez, no fue firmado por autoridad competente. Entendió que toda resolución del fisco debe poseer la identificación del juez administrativo que suscribe el acto. Detalló que de la resolución que acompañó a través del RE-2023-45023678-APN-SGAI#TFN se lee que el acto administrativo lo firmó José Augusto Visca, pero que, desconoce si pertenece a la planta permanente de funcionarios públicos del fisco o si se trata de una persona relacionada a los sistemas informáticos. Aseveró que la firma tampoco acompañó la identificación de cargo, ni resolución por la que ella pueda confirmar que está en presencia de un juez administrativo. Además, puntualizó que del acto apelado no surge que haya intervenido un profesional designado ni calificado —contador o abogado— para actuar como juez administrativo. A esto agregó que no se acompañó dictamen jurídico o sujeto competente para dictarlo.

Concluyó que la falta de firma de un funcionario público competente sumado a la falta de su identificación causa la nulidad absoluta del acto administrativo que solicita así se declare con expresa imposición de costas.

Con relación a la sanción aplicada afirmó que las facturas se corresponden con compras efectivamente realizadas e hizo hincapié en que al momento de efectuar las operaciones, el proveedor observado no figuraba en la base Apoc., ni se le informó alerta alguna en la página del fisco.

Señaló que a los fines que se pueda sancionar a un contribuyente con multa por defraudación es imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente de la conducta dolosa que se atribuye, no habiéndole notificado ningún elemento probatorio que sustente la sanción impuesta.

Afirmó que el juez administrativo no acreditó ni describió en forma fehaciente la existencia de dolo en su accionar y que utilizó argumentos genéricos con base en las presunciones del art. 47 de la ley 11.683. Expuso que no resulta suficiente la simple alegación de una grave contradicción entre lo declarado y lo registrado por cuanto la existencia del dolo no puede inferirse simplemente invocando la diferencia numérica entre lo declarado y lo ajustado por la inspección.

Sostuvo que la inversión de la carga probatoria no le es aplicable en razón de los derechos y garantías constitucionales en materia penal.

Entendió que no surge de la sanción apelada que se valore, acredite o mencione, que su conducta fue dolosa y que de los elementos que se encuentran agregados a las actuaciones administrativas no surge la presencia de argumentos que enerven el rigorismo del art. 46 de la ley 11.683.

Alegó que la simplicidad con que la inspección accedió a la información permite advertir que no hubo de su parte despliegue de un ardid o maniobra con el deliberado objeto de ocultar su capacidad contributiva y que, en todo caso, se configuraría una omisión en el pago del impuesto, pero no una defraudación.

Agregó que los proveedores impugnados eran informados bajo el régimen CITI Compras, por el que determinados responsables suministran información mensual de sus operaciones de compra, lo cual, concluyó, demuestra su falta de ardid.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que, a través del IF-2023-77589480-APN-DTD#JGM el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la multa impuesta, con costas.

III. Que, mediante la PV-2024-45519990-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C" y a través del IF-2024-49231841-APN-VOCVIII#TFN se pusieron para dictar sentencia.

IV. Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

V. Que previo a resolver el fondo del asunto corresponde tratar la excepción de previo y especial pronunciamiento de nulidad opuesta por la actora respecto de la resolución apelada, por considerar nula su notificación al haber sido practicada en su domicilio fiscal electrónico y por la falta de firma e identificación del juez administrativo.

Respecto al primer agravio, la actora citó el art. 100, inc. "g" del de la ley 11.683 y sostuvo que el domicilio fiscal electrónico no es un domicilio hábil para recibir notificaciones debido a que el sistema no permite el oportuno derecho de defensa en razón de que no envía alertas al correo electrónico o al teléfono celular del destinatario de que ha sido notificado de una resolución.

En relación al segundo, expuso que —conforme surge de la resolución que acompañó— el acto administrativo consta de una firma digital de "validez desconocida" bajo el nombre de José Augusto Visca y que desconoce si esta persona pertenece a la planta permanente de funcionarios del fisco o si está relacionada a los sistemas informáticos. Destacó que tampoco puede tomar conocimiento si corresponde a un contador o abogado para evaluar la necesidad de un dictamen jurídico previo.

Ante todo, corresponde tener presente lo dicho por nuestra CSJN en cuanto a 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 origine 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 (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Al respecto, los planteos de la recurrente no pueden prosperar. La resolución debatida en autos fue notificada el 29/3/2023 mediante la forma estipulada en el art. 100, inc. "g" de la ley 11.683, al domicilio previsto en el art. s/n a continuación del art. 3, del mismo cuerpo legal (v. IF-2023-77553963-APN-DTD#JGM, pág. 28, aa). Luego, la actora presentó en forma temporal su recurso de apelación ante este Tribunal dentro del plazo de 15 días previsto en el art. 76, inc. "b" de la ley 11.683 (21/04/2023), por lo que no se aprecia afectación alguna al correcto ejercicio de su derecho de defensa, ni violación a las normas aplicables al caso.

En lo relativo a la firma e identificación del juez administrativo que suscribió la resolución apelada, asiste

razón al fisco en sus planteos expuestos al contestar el traslado del recurso. En efecto, la falta de validación de la firma digital que contiene la copia acompañada por la actora (v. RE-2023-45023678-APN-SGAI#TFN) obedece a particularidades en su sistema informático debido a que del confronte con la resolución original que obra en los aa (v. IF-2023-77553963-APN-DTD#JGM, pág. 27, aa) se aprecia que —tal presunta anomalía— allí no se presenta, por lo que debe concluirse que el acto posee la identificación del signatario "José Augusto Visca", encontrándose correctamente suscripto.

En relación a que la resolución apelada carecería de información sobre el cargo y la profesión del juez administrativo que la firmó, surge de la Disp. (AFIP) 190/2019 —mencionada en la propia resolución (v. RE-2023-45023678-APN-SGAI#TFN, pág. 9)— que el Dr. José Augusto Visca es abogado y Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata, no resultando aplicable la disposición del art. 10 del Dto. 618/1997.

Ello así, corresponde **rechazar la excepción de previo y especial pronunciamiento de nulidad articulada por la actora, con costas.**

VI. Que respecto de la cuestión de fondo, del informe final de inspección (en adelante IFI) que luce agregado en las actuaciones administrativas (v. IF-2023-77554049-APN-DTD#JGM, pág. 170/174 aa), surge que la actividad principal de la recurrente es la "Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos".

La inspección fue generada tras haberse detectado que la actora llevó a cabo 3 operaciones de compras de carne al Sr. Carlos José Mario Luaces, agregado a la base e-Apoc como "Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera".

El 03/11/2022 la actora, mediante correo electrónico, respondió al requerimiento que le fue cursado y aportó los libros de IVA compras, como así también constancias de transferencias que realizó para efectuar los pagos a sus proveedores y copia de las facturas observadas. Posteriormente, con fecha 11/01/2023 acompañó resúmenes bancarios del Banco Galicia por el período 2021.

De la documentación aportada y de la base e-fisco surge: a) que la actora posee registro del alta en el régimen general a partir de 10/2021 y que en los meses anteriores estaba inscripta bajo el régimen del monotributo; b) que las 3 facturas impugnadas fueron por compra de carne de fechas 26/10, 30/10 y 30/11 todas de 2021; c) que al estar incluido el Sr. Carlos José Mario Luaces en la base Apoc., el fisco impugnó el “crédito fiscal” computado por tales operaciones, solicitando que sea detraído de las DDJJ del IVA; y d) que el 27/01/2023 el contribuyente presentó las DDJJ rectificativas del IVA conformando las observaciones efectuadas por el ente fiscal.

VII. Que en virtud de ello, corresponde decidir si la multa apelada en autos se ajusta a derecho.

El artículo 46 de la ley 11.683 dispone: *“el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”*.

La figura se construye con un “elemento objetivo”, consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un “elemento subjetivo“, consistente en “una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco” (Fallos 323:2172 considerando 4).

Como se desprende de las actuaciones administrativas, la actora conformó el ajuste propuesto por la fiscalización y presentó la ddjj rectificativa correspondiente, por lo que, teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 13 de la ley 11.683, debe tenerse por acreditado el "elemento objetivo" o material de la sanción impuesta.

Ello así, corresponde analizar el elemento subjetivo, teniendo en cuenta la figura legal dolosa imputada por el ente fiscal.

A dichos fines, el fisco debió acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente, sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –idóneo- para materializar dicho "elemento subjetivo". A tal fin, el fisco tiene a su alcance una importante herramienta que el legislador introdujo a los fines probatorios, como lo son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina, luego, la presunción; y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de la voluntad de defraudar al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo el contribuyente el obligado a desvirtuar tal presunción legal.

En esta línea, el incs. "b" y "c" del art. 47 establecen que: *"se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas […] b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso*".

De la lectura de la resolución apelada se desprende que la presunción que utilizó el ente fiscal como sustento de la infracción que le imputó a la actora, no resulta aplicable, por no encontrarse acreditado en el caso los supuestos que establecen los incs. "b" y "c" del art. 47 de la ley 11.683. En efecto, este Tribunal tiene dicho que en el inc. "b" *"...Al igual que en el inciso a) es necesario que el juez administrativo también fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de 'grave', lo que también podrá juzgar en base a montos y/u operaciones omitidas de registrar"*

y que *"…el inciso c) en realidad contiene una remisión al inciso a) (inexactitud de las declaraciones juradas) y el inciso b) (documentos que le sirvan de base), pero observando el fenómeno desde otra perspectiva: la disconformidad con las normas aplicables…"*, es decir, se *"…exige que la disconformidad sea casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación…"* (v. TFN, "Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA", sent. del 11/2/2008, voto de la mayoría).

VIII. Que a tenor de lo expresado, el suscripto no advierte que en el acto apelado el juez administrativo haya acreditado y explicitado fehacientemente el hecho base de la presunción de dolo que aplicó, observándose que la única razón en la que se sustentó la calificación de la conducta es haber contratado con un proveedor incluido posteriormente en la base e-Apoc, pero que al momento de los hechos no se encontraba en la misma.

Al respecto, la actora se agravió afirmando que al momento de efectuar las compras al Sr. Luaces "…*no figuraba en ninguna base Apoc. así como tampoco se informaba en la página del organismo alerta alguna* ", hecho que no fue controvertido por el fisco al contestar el traslado del recurso. Aún más, no surge de los

aa la fecha en que el mismo fue incluido en dicha base. Tal circunstancia evidencia una clara ineficiencia del fisco en su tarea de contralor en materia de facturación apócrifa, que puede conducir a los contribuyentes a recibir documentación inválida para provocar efectos tributarios. Y en el caso particular de autos dicha circunstancia adquiere mayor relevancia ante la inexistencia de otras actividades desplegadas por la fiscalización en torno a la apocrificidad de las facturas. Por otro lado, es relevante considerar la cantidad de operaciones involucradas (sólo 3) y los importes de tales operaciones.

Estas razones son las que impiden asignarle el carácter de *categórica* a la imputación fiscal para endilgar al contribuyente una actitud dolosa, por lo que corresponde reencuadrar la conducta de la actora en la figura del art. 45 de la ley 11.683, fijando la sanción en el 100% (ciento por ciento) del tributo omitido, monto al que deberá aplicarse la reducción dispuesta en el art. 49 de dicha ley. Costas por su orden.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiero en lo sustancial a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

2) Reencuadrar la conducta de la actora en la figura del art. 45 de la ley 11.683, fijando la sanción en el 100% (ciento por ciento) del tributo omitido, monto al que deberá aplicarse la reducción dispuesta en el art. 49 de dicha ley. Costas por su orden.

Se deja constancia que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 15:51:36 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 17:16:06 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 17:16:07 -03:00