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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-57713457-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Junio de 2024

Referencia: EX-2023-105438936- -APN-SGAI#TFN - MULIS SEGURIDAD INTEGRAL SA- SENTENCIA (VOCX).

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-105438936- -APN-SGAI#TFN, caratulado “MULIS SEGURIDAD INTEGRAL SA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gomez dijo:

I.- Mediante RE-2023-105438766-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra dos resoluciones dictadas por la Dirección Regional Norte de la AFIP- DGI con fecha 15 de agosto de 2023. Por la primera de ellas (RE-2023-105436106-APN-SGAI#TFN), se aplica una multa atribuyendole la evasión del Impuesto a las Ganancias 2018, ello conforme lo dispuesto en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley N° 11683. En el restante acto (RE-2023-105436008-APN-SGAI#TFN), se impuso sanción con sustento en los mismos artículos y respecto al IVA correspondientes a los períodos fiscales 01/2018 a 04/2018. Ambas multas se redujeron a un cuarto del mínimo legal establecido por el artículo 46, a tenor de lo establecido por el artículo 49 de la ley de rito fiscal.

Previo a todo, plantea la excepción de nulidad de sendos actos administrativos en los términos del artículo 171 de la ley de procedimiento fiscal. Sostiene que en las resoluciones en crisis se expone incorrectamente que con fecha 10 de julio de 2023 se procedió a notificar los sumarios instruidos, alegando que ello no ocurrió, motivo por el cual no pudo ejercer el derecho de defensa y aduce que tampoco puede hacerlo plenamente ante esta instancia, toda vez que desconoce cuales son los comprobantes apócrifos a los que se hace mención en los actos apelados. En esta línea, precisa que las resoluciones carecen de requisitos esenciales de causa y motivación consagrados por la ley de procedimiento administrativo, arribando a conclusiones que tilda de irrazonables y arbitrarias.

En cuanto a la procedencia de la sanción, insiste en que al desconocer qué proveedores fueron impugnados, se ha visto limitado en el ejercicio del derecho de defensa; no obstante ello, manifiesta que todas las facturas declaradas cumplían con todos los aspectos formales y materiales vigentes. Subraya, además, que la aplicación de sanciones por dos presunciones (las facturas y presunción del art. 47), además de arbitrario resulta violatorio de principios

constitucionales, remarcando que no existió en el caso la conducta dolosa atribuida.

Ofrece prueba y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las sanciones impuestas, con costas y hace reserva del caso federal.

II- Que mediante el archivo anexo al IF-2023-144051463-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En primer lugar, rechaza el planteo de la recurrente en relación a la notificación de las instrucciones de sumario que culminaran con el dictado de las resoluciones aquí apeladas, invocando que de los actuaciones administrativas surge la debida notificación de tales actos, por lo que considera que dicho agravio carece de sustento. Asimismo, afirma que las resoluciones dictadas por el juez administrativo competente, resultan actos administrativos que gozan de legalidad y reúnen los requisitos necesarios que los convalidan tanto en lo que hace a la causa-fuente de su dictado, como al procedimiento seguido y su motivación.

Con relación a la conducta sancionada, trae a colación que al exteriorizar la apelante su situación impositiva tanto respecto del impuesto al valor agregado, como el impuesto a las ganancias durante los períodos en trato, computó créditos y gastos respaldados con facturas tildadas de apócrifas, en tanto no se verificó que las operaciones con ellas respaldadas fueran reales. Resalta que el ajuste efectuado por el motivo antes mencionado, fue conformado por la recurrente en la etapa de inspección, presentando las declaraciones juradas rectificativas del caso.

Argumenta también, que al presentar originalmente declaraciones juradas engañosas ingresando el impuesto en defecto, dejó en evidencia la intención del recurrente de defraudar al organismo, concluyendo así que el encuadre de la conducta en el artículo 46 de la ley de rito fiscal se encuentra justificado.

Se opone a la producción de prueba, pide se tenga presente la reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia confirmando sendos actos apelados. Con costas.

III- Mediante PV-2023-148811367-APN-VOCX#TFN se admitió la oposición de prueba. Por PV-2023-151465086-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de esta Sala.

Finalmente, a través del IF-2024-53647139-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Que en primer lugar, corresponde tratar la excepción de nulidad articulada, cuya resolución fue diferida hasta esta oportunidad procesal (vide punto 2° del PV-2023-144252481-APN-VOCX#TFN).

1. En cuanto al planteo relativo a la supuesta falta de notificación de la instrucción de sendos sumarios, surge de las constancia agregadas a las actuaciones administrativas que la notificación de los citados actos se efectuó en el domicilio electrónico de la apelante con fecha 10 de julio de 2023 a las 0:00 hs. (ant.fs. 16 archivo anexo al IF-2023-144052961-APN-DTD#JGM y fs. 20 adjunto al IF-2023-144053201-APN-DTD#JGM). A mayor abundamiento y sin perjuicio de estar agregada también la notificación a la síndico designada en el concurso preventivo iniciado el 12 de julio de 2022 respecto a la instrucción de sumario por la infracción en el Impuesto a las Ganancias (fs. 17 anexo al IF-2023-144052961-APN-DTD#JGM y fs. 16/17 adjunto al IF-2023-144053201-APN-DTD#JGM), de acuerdo con el art. 15 de la ley 24.522 el concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia del síndico, además de que las sanciones aplicadas están referidas a períodos durante los cuales tanto la sociedad como sus directores se encontraban legalmente habilitados para dar cumplimiento a sus deberes y obligaciones fiscales (cfr. CSJN in re “Molina, Héctor R. (TF 17184-I) c/DGI”, sentencia del 1 de noviembre de 2011).

Que la Resolución General 4280/2018 en su art. 4° establece que "El Domicilio Fiscal Electrónico registrado en

los términos de la presente, producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones aludidas en el artículo 5°, que allí se practiquen. Los documentos digitales que se trasmitan mediante el servicio web" con Clave Fiscal "Domicilio Fiscal Electrónico" o por intercambio de información a través del ’Webservice" denominado 'Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMTJ)" gozarán, a todos los efectos legales y reglamentarios, de plena validez y eficacia jurídica, constituyendo medio de prueba suficiente de su existencia y de la información contenida en ellos. ”; precisando el art. 5 -en su parte pertinente- 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”; mientras que el art. 6 dispone -en lo que aquí interesa- que "Para notificarse o tomar conocimiento de los actos a que se refiere el artículo precedente, los contribuyentes y/o responsables, por sí o a través de las personas debidamente autorizadas, deberán ingresar al servicio “web” con Clave Fiscal "Domicilio Fiscal Electrónico" o consultar en el "WebService" denominado “Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU)” Dicho ingreso o consulta podrá efectuarse las VEINTICUATRO (24) horas del dio, durante todo el año ”.

Que a tenor de lo previsto en las normas referidas y lo dispuesto por el artículo agregado a continuación del 3° de la ley de rito y el 100 inc. g), debe entenderse que las notificaciones de las instrucciones de sumario resultaron plenamente válidas, no advirtiéndose inconsistencias en el obrar del Fisco Nacional, ni tampoco restricción alguna en el derecho de defensa de la recurrente.

2. Por otro lado, cabe referirse al planteo de nulidad vinculado a que no fueron citados en los actos apelados, aquellos proveedores impugnados que dieran lugar a los ajustes que dieran lugar a las sanciones apeladas.

Surge del Informe Final de Inspección (vg. fs. 1/7 anexo al IF-2023-144052961-APN-DTD#JGM), en el marco de la Orden de Intervención N° 1.957.932 el Fisco relevó las registraciones en concepto compras de la apelante, el crédito fiscal declarado y la información de las facturas electrónicas extraida de la Base E- Fisco, observando el cómputo en las declaraciones juradas del IVA del total de las facturas apócrifas del listado recibido; y diferencias en los períodos entre lo consignado en libros y lo expuesto en las correspondientes declaraciones juradas del IVA.

Que del detalle obrante en el mentado informe surge que los proveedores incluidos en Base Apoc, sobre los cuales se impugnaron gastos y crédito fiscal son los siguientes: Milford Group S.R.L.; Mancilla Cabrera Fernando Daniel; Insúa Azul Antonella; Ortiz Pastor; Teslax S.R.L.; Mulis Cap SA, Dure Nicolás Ariel; OMSK S.A.; Zelada Sandra Mónica, Díaz Gerardo Ismael; Posadas Héctor Daniel Alejandro; Norcross S.A.; Dixmont S.R.L; Riquelme Nanci Marcela; Tilray S.R.L; Rodríguez Márquez José Luis; Balter Sandra Elizabeth; Delgado Cristian Nicolás; Klehr María Luján; Monzón Ariana Soledad; Jessen S.A.; Asturiano Cristina Griselda.

En dicho informe se expone que con la información analizada se elaboraron las planillas de cálculo del ajuste correspondiente y se puso a la actora tanto en conocimiento de ello como de la condición de los proveedores en cuestión; la recurrente dio conformidad a las observaciones del organismo respecto al IVA y, del mismo modo, rectificó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, en lo que aquí interesa del período 2018.

Ello así, la actora no puede desconocer la conducta que se le imputó en sendas instrucciones de sumario, siendo que no sólo surge de las actuaciones que participó activamente durante la inspección efectuada sino que además rectificó sus declaraciones juradas en base al criterio del Fisco.

En esta línea, conforme lo establece el art. 13 de la Ley N° 11.683, el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.

A mayor abundamiento, la causa del acto comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir que este elemento se presentan como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación comprende la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia de la misma está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto, permitiendo con ello de que pueda acudirse "... para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son inter dependientes y conexas entre sí..." (Dictamen de la Procuración del Tesoro 256/91 -BO 22/4/92- 2da sección pág. 21); asimismo "... no debe confundirse la brevedad de un acto administrativo, ni el grado de acierto técnico alcanzado en su motivación con la falta de motivación..." (Guido Tawil, Administración y Justicia, T.I, Depalma Bs. As. 1993, pag. 351).

Asimismo, cabe señalar que esta juzgadora adoptó el criterio expuesto in re “Asistencia y Logística SA s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado” (actuando como subrogante en la Sala “A”, sentencia del 5 de junio de 2014), el que fuera confirmado por la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal mediante sentencia del 10 de marzo de 2015.

3. Por lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada como de previo y especial pronunciamiento, correspondiendo imponer las costas a la actora.

V- Resta resolver si la imputación efectuada en ambos actos cumple con las previsiones contenidas en el art. 46 de la ley N° 11.683, esto es que la actora actuó con dolo, sustentado en las presunciones que fija los incisos a) y b) del art. 47 de la citada ley.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Que no es motivo de debate que el recurrente admitió sendos ajustes fiscales en IVA y el Impuesto a las Ganancias. Ello así, corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de las sanciones impuestas en ambos actos apelados, ya que ello implica que aquellas presentadas primitivamente no se correspondían con la realidad impositiva.

Que por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que ha existido dolo al realizar la defraudación, y será el infractor quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”). En el caso concreto –según el Fisco- existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. a), esto es que: " medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes

correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11”; y el inc. b) que establece que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

En efecto, ante la grave contradicción entre lo declarado y la información recolectada por la AFIP con relación al carácter de apócrifo de una gran cantidad de supuestos proveedores (veintidós en total ya citados en el Considerando precedente), ello conforme lo dispuesto por el inciso a) del art. 47 de la ley de rito, y el hecho de que se consignaran datos en las declaraciones juradas derivados de las operaciones impugnadas que incidieron sobre la determinación de la materia imponible (cfr. inc. b] del art. 47 de la Ley Nº 11.683), resulta aplicable en el caso la presunción de que existió una conducta dolosa por parte del contribuyente.

A partir de ello, es posible concluir que la declaraciones inexactas presentadas inicialmente tuvieron una grave incidencia en la determinación de la materia imponible y, por su parte, la recurrente no acreditó ninguna circunstancia que la eximiera de responsabilidad por dichas inexactitudes (cfr. criterio de la Sala V de la Alzada in re “Proms S.A.”, sentencia del 2 de julio de 2019)

Que en esta línea, el Cimero Tribunal sentenció in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/09/84: “de la frase referida a la "inversión de la carga de la prueba", no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”.

Por lo expuesto, no corresponde el eximición o reencuadre de la conducta ello por cuanto, sendas presunciones de dolo contempladas en los incisos a) y b) del art. 47, no fueron debidamente desvirtuadas por la apelante

Finalmente, cabe resaltar que tanto la falta de antecedentes sumariales como el momento en que se presentaron las declaraciones juradas rectificativas fueron ponderadas para graduar el quantum de las multas y en virtud de eso por aplicación del artículo 49 se redujeron ambas sanciones a un cuarto del mínimo legal del artículo 46, no advirtiéndose desproporción alguna en ello.

VI.- Por todo ello, voto por: I) Rechazar la excepción previa de nulidad articulada, con costas; II) Confirmar sendas resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere a la decisión de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Rechazar la excepción previa de nulidad articulada, con costas.

2°) Confirmar sendas resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $31.898 (pesos treinta y un mil ochocientos noventa y ocho) equivalente a 0,65 (cero con 65/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $49.075 (pesos cuarenta y nueve mil setenta y cinco) equivalente a 1,00 (uno con 00/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido a tenor de lo decidido en los puntos 1) y 2) que anteceden, y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 10:50:07 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.03 09:19:38 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.03 09:19:38 -03:00