



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, a los ¹³ días del mes de *marzo* de 2020, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para resolver en la causa **Expte. EX-2019-93416135-APN-SGAI#TFN**, caratulado "**NEOBIO S.R.L. s/recurso de apelación**".

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que por IF-2019-93412475-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 19 de junio de 2019 dictada por la Jefa reemplazante de la División Jurídica de la Dirección Regional de Mar del Plata de la AFIP-DGI, por la que se impone una multa equivalente al 50% del impuesto a las ganancias del período fiscal 2015 por aplicación del art. 45 de la ley N° 11.683 con la reducción a un tercio prevista en el art. 49 de la ley citada (t.o. vigente al momento de la comisión de la infracción).

Expone la actora que la resolución no fue notificada en el domicilio constituido en las actuaciones (conf. lo establecido por los arts. 3, 100 inciso e) y 116 de la ley de rito fiscal), sino que fue comunicada al domicilio fiscal electrónico y que recién tomó conocimiento de ello el día 27 de setiembre de 2019 cuando ingresó on line afirmando así que el recurso incoado fue presentado en término y pide que en el caso que el ente fiscal oponga la excepción de cosa juzgada y/o improcedencia formal se disponga su rechazo, con costas.

Se queja de la sanción impuesta indicando que las diferencias de impuesto detectadas por la inspección fueron conformadas por la empresa en forma voluntaria, lo que torna inaplicable lo establecido en el art. 45 de la ley de procedimiento tributario atento lo fijado en el punto 3.4.2.2 de la Instrucción General (AFIP) N° 6/2007, dado que presentó la declaración rectificativa antes de que se corriera la vista del art. 17 de la ley citada. Expone además que incluyó la suma adeudada y los intereses en un plan de facilidades de pago.

En subsidio, invoca la figura del error excusable en tanto la omisión incurrida se debió a la falta de registración de un comprobante y en el error cometido al valorar la existencia inicial lo que incidió en el costo de la mercadería vendida, sin que se hicieran observaciones respecto del IVA.

Pide también de manera subsidiaria que, de confirmarse la multa se aplique la reducción a 1/4 del mínimo legal que prevé el art. 49 de la ley N° 11.683 actualmente vigente dado que la rectificativa fue presentada durante el curso de la inspección.

Ofrece prueba y por los argumentos que desarrolla pide que se

Am
2020

revoque la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2019-110135514-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso. Opone previo a todo la excepción de cosa juzgada en tanto el recurso fue presentado fuera de término. Funda su defensa en que la notificación del acto apelado se practicó con fecha 22 de julio de 2019 -según surge de las constancias obrantes en los antecedentes-, mediante el procedimiento establecido en el art. 100 inciso g) de la ley de rito fiscal y por Resolución General (AFIP) N° 4280/2018 (Domicilio Fiscal Electrónico Obligatorio), operando el plazo para presentar el recurso dispuesto por el art. 76 de la citada ley el 27 de agosto de 2019, siendo por ello extemporánea la presentación efectuada ante este Tribunal. Destaca que la actora adhirió al domicilio fiscal electrónico por lo que no puede ahora desconocer la normativa aplicable para la comunicar las resoluciones que dicta el ente recaudador, estando por ello obligada a entrar periódicamente a tal domicilio máxime que tenía conocimiento que tenía un proceso sumarial en curso.

Sostiene la procedencia de la sanción impuesta y señala que si bien la actora confeccionó la declaración rectificativa del impuesto a las ganancias en forma voluntaria exponiendo en forma correcta los ingresos y la existencia final de mercadería, el elemento objetivo y subjetivo requerido por el art. 45 de la ley de rito se encuentra verificado en autos. Manifiesta que la rectificación aludida fue realizada en el marco de la fiscalización por lo que no fue espontánea y que la Instrucción General (AFIP) 6/2007 es una pauta interna de trabajo. Niega que se de en el caso el error excusable invocado en tanto no actuó con la debida diligencia del caso.

Rechaza el pedido de que se reduzca la multa por aplicación de lo establecido en el art. 49 de la ley N° 11.683 a tenor de la reforma introducida por la ley N° 27.430, exponiendo que el texto anterior resulta más beneficioso para el actor por la graduación que se fija en el art. 45 de la ley de rito fiscal, debiendo estarse a la ley penal más benigna.

Por las razones que expone, pide que se haga lugar a la excepción opuesta, con costas y en su caso se confirme el acto apelado, con costas. Deja planteada la reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2019-111406996-APN-VOCX#TFN se dio traslado a la recurrente de la excepción articulada por el ente fiscal, el que es contestado mediante IF-2020-07031322-APN-DTD#JGM. Allí la actora solicita el rechazo de la excepción de cosa juzgada planteada, con costas al ente fiscal, afirmando que tomó conocimiento de la resolución apelada recién cuando ingresó on line el 27 de septiembre de 2019, quejándose que no le fue cursada una notificación ni en el domicilio fiscal ni en el especial constituido, en los términos del art. 100 inc. g) de la ley de rito fiscal, cuando la instrucción del sumario se hizo a través de ese medio.



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Que por PV-2020-08427460-APN-VOCX#TFN se elevó la causa a conocimiento de la Sala "D" y por archivo embebido al PV-2020-15383907-APN-VOCX#TFN se pasan los mismos a sentencia.

IV.- Que tanto los argumentos planteados por la actora para fundar la temporaneidad del recurso como la excepción de cosa juzgada planteada por el Fisco confluyen en un mismo punto, esto es el análisis de la notificación de la Resolución N° 1551/2019 (DV JUMA) de fecha 19 de junio de 2019 (vide IF-2019-93409064-APN-SGAI#TFN, realizada al domicilio electrónico del recurrente.

Que la actora se queja de la notificación aludida con fundamento en que habría constituido domicilio en sede fiscal conforme lo establecido por el art. 3 de la ley de procedimiento tributario y que la notificación se realizó de manera electrónica de acuerdo con lo fijado por la RG 4280/2018, habiendo tomado "conocimiento el día 27/9/2019 cuando ingresó on line" (sic, página 2 de su escrito recursivo).

Por su parte el Fisco Nacional hace hincapié en que la notificación realizada es válida, que la propia actora adhirió al domicilio fiscal electrónico y que la facultad de constituir un domicilio especial contemplada en el art. 3 antes referido fue dejada sin efecto al reformarse la ley, planteando así que el recurso fue interpuesto vencido el plazo del art. 76 de la ley de rito fiscal.

Que conforme surge de la constancia "aviso de notificación" obrante en las actuaciones administrativas (fs. 64), la resolución en crisis fue notificada de oficio el día 22 de julio de 2019 a la firma recurrente, ello de acuerdo con el art. 3 de la ley de procedimiento tributario y Resolución General 4280/2018 (B.O. 25/7/18).

Que la citada Resolución General 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 transmitan 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 (WSCCOMU)" 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.*" (la cursiva me pertenece); 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

Pm

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 día, durante todo el año.*” (la cursiva es propia)

Que el art. 3 de la ley de rito establece que “La notificación se considerará perfeccionada cuando esté disponible en la cuenta de destino”, refiriéndose al domicilio electrónico, y en tal sentido el contribuyente y/o autorizados debe cerciorarse sobre la existencia de notificaciones pendientes ingresando al Sistema, no puede pasarse por alto que en presente caso resulta claro que la instrucción del sumario y la vista que se corrió de éste, ha sido notificada por cédula en los términos del art. 100 inciso e) de la ley de rito fiscal a pesar que la adhesión al domicilio electrónico es anterior a la vista referida (vide constancia de reflejo de datos obrante a fs. 17 ant. cpo sumario ganancias y la resolución de fs. 21/22 act. citadas), por lo que debe entenderse que el contribuyente pudo entender razonablemente que las restantes notificaciones no se harían electrónicamente sino que se efectuarían en su domicilio fiscal o en el especial constituido al formular el descargo.

Además, si bien la representación fiscal al responder el traslado del recurso incoado en autos hace hincapié en que a partir de la reforma del art. 3 de la ley 11683 la posibilidad de constituir un domicilio especial fue dejada sin efecto, cabe destacar que el domicilio especial para las actuaciones iniciadas fue fehacientemente comunicado sin que el ente fiscal hiciera cuestionamiento alguno al respecto, optando por modificar el medio a través del cual se comunicaría la resolución apelada, omitiendo librar también la cédula al domicilio fiscal como lo venía haciendo durante el procedimiento sumarial.

En este sentido, cabe traer a colación lo sostenido por la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, al resolver con fecha 14 de febrero de 2002 la causa “Gordon, Miguel David (TF 25421-I) c/DGI”, donde dijo que “la modificación introducida al art. 13 de la ley 11.683 por medio de la ley 23.658 no incide en la facultad que tenía y sigue teniendo el particular -aun con mantenimiento del domicilio fiscal- de constituir en las actuaciones administrativas -relativas a un procedimiento de determinación de oficio, un sumario etc.- un domicilio especial, dentro del radio urbano de asiento del organismo en el cual tramite el expediente, a los fines de las respectivas notificaciones que deban serle cursadas por aplicación supletoria de la directiva del artículo 19 del reglamento de la ley 19549 aprobado por decreto 1759/72, t.o. en 1991 (conf. art. 116 de la ley 11.683). Ello es así, del mismo modo que subsiste -no obstante la



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

modificación dispuesta en la ley 23.658- la carga del particular de constituir un domicilio especial -ad litem-, dentro del perímetro de la ciudad que sea asiento del respectivo juzgado o tribunal, en las actuaciones judiciales que sean promovidas, conforme a las directivas de los artículos 40 y siguientes del CPCCN. (Conf., asimismo, art. 116 cit)" (Sala IV Expte. 49517/03, autos "Trulli, Adriana M. (TF 20.443-I) c/ DGI", sentencia del 5/05/05)". Así en dicho fallo se consideró que resulta válida la constitución de domicilio en el expediente donde se encuentra tramitando una determinación de oficio, debiendo entenderse de igual forma si se trata de un sumario, considerando así que allí que deben cursarse las notificaciones dado que ello se vincula directamente con el principio del debido proceso adjetivo y de defensa en juicio, los que podrían verse desvirtuados (conf. CNACAF, Sala V, "Rafael Finocchiaro SCA (TF 21.277-I) c/DGI", sentencia del 3 de octubre de 2005).

También se indicó en el precedente aludido que "Con una similar comprensión se ha interpretado que, si bien en el domicilio fiscal se deberá notificar al contribuyente la iniciación del procedimiento, si posteriormente el responsable constituye un domicilio legal, en éste se deberán practicar las futuras notificaciones y si aquel comunicó, en forma fehaciente, su especial domicilio, el diligenciamiento de las notificaciones de las resoluciones que a él estuvieran destinadas, deberán realizarse allí, careciendo de efecto jurídico toda notificación que se realice en el domicilio fiscal (en ese sentido CPECON, Sala B, Reg. 951/1999 - 27-10-1999, causa 42.429 -"Textiles Tala SA s/infracciones tributarias, recurso de queja por apelación denegada"; de la misma Sala Reg. 285/1998 - 21.05.1998 - causa 40.101 - "Plantas Faitfid SA s/impuestos, Ley 11683, acción de amparo"; Sala A Reg. 910/1999 - 29.09.1999- Causa 43.068 - "Vivero La Placita; Swart de Castagnaro, Delia; Firvida, Julia Elena s/ acción de amparo", basados a su vez en la doctrina del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Electrocolor", de fecha 15-04-1993; y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en autos "FN c/ Petit, Carlos A.", de 2-03-1989)."

Que no puede perderse de vista que "... en todo caso, aún siendo dudosa la cuestión, corresponde propender a una solución que contribuya al ejercicio pleno de los dispositivos impugnatorios establecidos, criterio que se impone por la interpretación restrictiva que desde una perspectiva general, cabe asignar a los mecanismos aniquiladores de derechos." (conf. CNACAF, Sala V in re "Oeste Automotores S.A. ", sentencia del 2 de abril de 1996).

Por todo lo expuesto, y dada las particularidades que presenta el caso, corresponde rechazar la excepción opuesta por el Fisco Nacional, y declarar la procedencia del recurso incoado, debiendo imponerse las costas por su orden.

V.- Que, de acuerdo con lo decidido en el Considerando precedente corresponde analizar los agravios vertidos con relación a la multa aplicada en el acto

[Firma manuscrita]

apelado, en los términos del art.45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Que el art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o vigente al momento de la infracción) disponía que: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar,.....siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable...”, es decir que el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión del pago, mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud.

Que conforme lo establece el art. 13 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), 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, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada.

Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley N° 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias. En este sentido, cabe resaltar que en el caso de autos la actora no ofreció prueba que sirviera para acreditar la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa.

Que no procede la revisión del ajuste en tanto la recurrente lo consintió a través de la presentación de las rectificativas a las que ella misma hace referencia.

Si bien la actora cita en apoyo de su posición la Instrucción General (AFIP) N°6/2007 cabe destacar que no resulta de aplicación al caso los presupuestos allí establecidos, toda vez que dicha normativa estipula las reglas que deben ser tenidas en consideración por funcionarios de la AFIP-DGI, pero ello no implica de modo alguno que el Juez Administrativo vea coartada la posibilidad de merituar en cada caso concreto los hechos y el derecho aplicable y decidir en consecuencia. Por otro lado tales normas no resultan vinculantes para esta Juzgadora, debiendo agregarse que lo establecido en el artículo 3.4.2.2 bajo el título “omisión de impuestos por falta de presentación de declaraciones juradas. Art. 45” se refiere a la falta de presentación de declaraciones originales y no a las rectificativas que se modificaran como consecuencia de un ajuste proyectado por la inspección, por lo que



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

tampoco se da en el caso el supuesto allí fijado.

Respecto de la aplicación de la figura del error excusable cabe adelantar que la misma no procede toda vez que para que se configure éste debe ser esencial e inculpable y las razones invocadas por el recurrente no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario (conf. “Capri Muebles S.R.L.” CNACAF Sala II, de fecha 28/4/94). En tal inteligencia quien pretenda exculpar una conducta, que resulta violatoria de los mandatos impuestos por las normas jurídicas, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de aquella, deberá acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (CSJN in re “Krill Producciones Gráficas S.R.L.” del 8/6/1993, voto de los Dres. Belluscio y Petracchi), circunstancias que no se dan en los presentes autos.

Que de acuerdo con las circunstancias analizadas en el presente decisorio, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta, no habiendo elementos que justifiquen una dispensa, ni modificar la graduación dispuesta en tanto la multa fue calculada teniendo en cuenta el texto vigente al momento del ilícito, quedando por ente sin sustento alguno la petición que formula la actora en el punto VI. 3. de su escrito de inicio (Ver en tal sentido lo resuelto por la Alzada, Sala I, in re “Inconar SRL (TF 45.300-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 8/8/2019).

VI.- Ello así, voto por 1) Rechazar la excepción de cosa juzgada opuesta por el ente fiscal, con costas por su orden y 2) Confirmar la sanción aplicada en el acto apelado, con costas a la vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que adhiero al relato efectuado por la Dra. Gómez en su voto y a las conclusiones a las que arriba.

II.- Que respecto a la solicitud en subsidio de reencuadre de la reducción de la multa aplicada, debe remarcarse que según surge del Rubro 5 del Informe fs 52/57 –Actuación Nro 11901-437-2018-las declaraciones juradas rectificativas fueron presentadas en forma voluntaria y con anterioridad a la notificación de los ajustes resultantes como consecuencia de las tareas de fiscalización, supuesto que podría llevar aisladamente a la aplicación de la reducción a $\frac{1}{4}$ de la multa aplicada en lugar de $\frac{1}{3}$ adoptado en la resolución.

III.- Que sin embargo, la Ley N° 27.430 ha dispuesto la reducción a

¼ junto con la modificación de otro de los elementos que confluyen en la fijación de la sanción, como es el mínimo aplicable para los ilícitos alcanzados por el artículo 45 de la Ley N° 11.683, aumentándolo de un 50% a un 100%. En ese sentido la evaluación de una normativa y otra debe hacerse en forma integral, sin desagregar sus diferentes componentes de acuerdo a conveniencia, ya que la determinación final se sintetiza en un monto único luego de aplicarse la reducción que correspondiere.

IV.- Que en base a ello, en el presente caso, los términos de la Ley N° 27.430 no resultan más favorables a la actora que los tenidos en cuenta por el Juez Administrativo, por lo que no debe prosperar el pedido de reencuadre.

Del resultado de la votación que antecede,

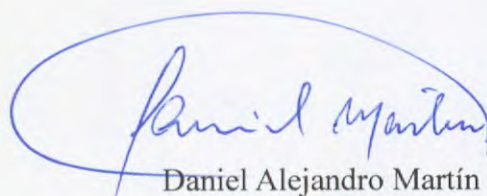
SE RESUELVE:

1º) Rechazar la excepción de cosa juzgada opuesta por el ente fiscal, con costas por su orden.

2º) Confirmar la sanción aplicada en el acto apelado, con costas a la vencida.

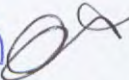
3º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$2.532 (pesos dos mil quinientos treinta y dos) equivalente a 0,79 (cero con 79/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de \$6.329 (pesos seis mil trescientos veintinueve) equivalente a 1,98 (uno con 98/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la única etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley 27.423, Acordada N°2/20 (3/03/2020) 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.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y oportunamente archive.-



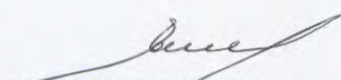
Daniel Alejandro Martín

Vocal



Agustina O'Donnell

Vocal



Edith Viviana Gómez

Vocal