

Jurisprudencia

Buenos Aires, 6 de julio de 2018

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Determinación de oficio. Vista. Objetivo. Domicilio fiscal. Informalismo. Convicción de la actora de la aceptación por parte del Fisco del domicilio especialmente constituido a los fines del procedimiento. Se declara la nulidad de las resoluciones determinativas porque la actora pudo razonablemente considerar que la vista iba a ser notificada al domicilio que constituyó al contestar la prevista. Damico Sergio Fabián s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires a los 6 días del mes de julio de 2018, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), a fin de resolver la causa Nº 30.350-I y su acumulado Nº 30.351-I caratulada: “Damico, Sergio Fabián s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado y a las ganancias”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 12/18 vta. y 51/57 vta. se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 31 de agosto de 2007 suscripta por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determina de oficio los impuestos al valor agregado por los períodos fiscales Febrero a Abril de 2004 y a las ganancias por el período fiscal 2004, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica multa equivalente a dos tantos el impuesto a las ganancias presuntamente evadido con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En primer lugar plantea la nulidad de las resoluciones por estar viciado el procedimiento, lo que ha afectado esencialmente su derecho de defensa.

Sostiene que no ha sido notificado en su domicilio de Padre Barros 421, Capitán Sarmiento de la vista informando el inicio del procedimiento de determinación de oficio (tal como lo dispone el art. 17 de la Ley 11.683). Entiende que la notificación que se dice hecha el 15 de junio de 2017 no se hizo a Sergio Fabián Damico en su domicilio (ni real ni fiscal) y considera que carece de valor jurídico alguno la efectuada en otro lugar, por lo que no se cumplió con el procedimiento de notificación previsto en el art. 100 de la Ley 11.683.

Indica que surge claramente de la presentación realizada por el contribuyente el 6 de septiembre de 2006 en la AFIP Mercedes al contestar las actas realizadas por el Inspector Machado en el local del Supermercado San Cayetano que su único domicilio (real y fiscal) es Padre Barros 421 de Capitán Sarmiento.

Señala que la AFIP lo inscribió de oficio en una categoría que la misma repartición determinó y que nunca tuvo domicilio ni real ni fiscal en Rivadavia 514 de Capitán Sarmiento.

Asevera que la AFIP conoció el domicilio del apelante, ya que allí notificó las actas impugnadas y las resoluciones apeladas, por lo que se ve seriamente afectado el derecho de defensa reconocido por el art. 18 de la Constitución Nacional.

En forma subsidiaria y en cuanto al fondo de la cuestión, manifiesta que las resoluciones pretenden sustentarse en que el contribuyente no efectuó descargo oportunamente, lo cual fue objetado en el planteo de nulidad, por lo que considera que no resulta imputable negligencia alguna, ni aceptación de metodología de determinación.

Sostiene que las determinaciones realizadas por la AFIP respecto del impuesto al valor agregado (IVA) y del impuesto a las ganancias por la actividad comercial en el "Supermercado San Cayetano" de Capitán Sarmiento, no pueden ser válidamente imputadas al Sr. Damico quien fuera empleado de la fallida Reynoso Hnos e Hijos S.A. y luego integrante de la Cooperativa de Trabajo San Cayetano.

Entiende que el hecho que el apelante fuera encargado de la Sucursal de Capitán Sarmiento del mencionado supermercado explotado por la firma Reynoso Hnos. e Hijos S.A., no lo constituye en responsable directo del IVA ni del impuesto a las ganancias por las rentas de esa empresa.

Considera que carece de fundamento establecer que ejerció la actividad por sí, ignorando la existencia de un proceso judicial que tramita por ante el Juzgado de 1.º Instancia en lo Comercial Nº 28, Secretaría Nº 48 de la Capital Federal, en el expediente caratulado "REYNOSO HNOS E HIJOS SA S/QUIEBRA".

Continúa argumentando que no se ha considerado que el Síndico de la quiebra por efecto del desamparamiento, entra en tenencia de los bienes (entre ellos la mercadería) ejerciendo a partir de ese momento el corpus, con lo que Damico nunca pudo vender por su cuenta (en forma personal) estas mercaderías.

Sostiene que jamás se puede imputar los cargos impositivos que se pretende en forma personal al apelante que sólo fue uno de los ex-empleados de la fallida (aunque fuera encargado) y que luego fue uno de los integrantes de la cooperativa de trabajadores que es la continuadora de la actividad.

Asevera que no surge, como se dice en los considerandos de la resolución apelada, que Damico "reconoció haber ejercido la administración del establecimiento" a nombre personal, sino por el contrario siempre actuó como tercero, primeramente como empleado de la fallida y luego como socio integrante de la mencionada cooperativa.

Aclara que no convalidó ninguna liquidación, ni mucho menos el procedimiento de determinación que la AFIP pretende ya que nunca fue notificado y ha planteado la nulidad.

Destaca que por su condición de empleado en relación de dependencia y/o socio de la Cooperativa de Trabajo no era sujeto alcanzado por la obligación de presentar Declaración Jurada, toda vez que no es el sujeto responsable, por serlo la quiebra y/o su continuadora, que fueron quienes tuvieron la actividad comercial en el establecimiento y son personas distintas a él.

Considera que al no haber existido vista carece de la posibilidad de aportar otros elementos que no sean las constancias del expediente judicial de la quiebra y las constancias que tenga la Cooperativa, con lo que el exigirle entrega de constancias de terceros, a su entender, resultaría abusivo e ilegítimo.

Sostiene que la determinación realizada en concepto de Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias, resulta nula e inadmisibles y de ello deriva la inadmisibilidad de los intereses resarcitorios y de la multa del art. 46 de la Ley 11.683.

Insiste que carece de legitimidad pasiva para que le imputen las estimaciones que se realizan en las resoluciones apeladas, al no revestir el carácter de responsable ni de tercero que haya intervenido en operaciones tal lo dispuesto por el art. 11 de la Ley 11.683, no hallándose tampoco en ninguno de los casos previstos en el Cap. II, arts. 5 a 10 de la mencionada ley.

Hace referencia a lo expresado en el descargo realizado al contestar las actas de intimación, e indica que el apelante no se encontraba inscripto ni en la AFIP ni en la Intendencia Municipal de Capitán Sarmiento como contribuyente con habilitación en el rubro, tampoco en rentas de Pcia. de Buenos Aires y ello porque no era contribuyente, ya que no desempeñaba por su cuenta ninguna actividad; asimismo destaca que sólo fue empleado a la fecha de imputación de los cargos en el Supermercado San Cayetano y posteriormente socio de la Cooperativa.

Indica que los controladores fiscales que se encontraban en el local donde operaba la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA nunca pertenecieron en forma particular a Damico, por lo que las ganancias derivadas de las operaciones allí registradas no se le pueden imputar.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y por los argumentos expuestos solicita se declare la nulidad de las resoluciones y/o en su caso se revoquen las mismas dejando sin efecto las determinaciones de oficio.

II. Que a fs. 28/37 vta. y 67/82, contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

En cuanto a la nulidad, señala que del reflejo del padrón de contribuyentes, surge que su domicilio fiscal desde el 10 de marzo de 2005 es Rivadavia N° 514 de la localidad de Capitán Sarmiento, Provincia de Buenos Aires.

Indica que ese domicilio es el que el Fisco consignó en los textos de la vista y de las resoluciones de determinación de oficio dirigiéndose al mismo, las respectivas notificaciones. Asimismo adicionalmente notificó la citada resolución al domicilio que aparece como legal en los datos del padrón.

Niega que las Res. 150/07 y 151/07 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI hayan sido notificadas en el domicilio de Padre Barros 421 Capitán Sarmiento, y sostiene que las mismas fueron notificadas en el domicilio fiscal de la actora - cita fojas 83 y 84 de las actuaciones del cuerpo de ganancias,

Considera que, atento las pautas legales, las notificaciones fueron correctamente cumplidas en el domicilio fiscal registrado, lo que se encuentra de conformidad a las disposiciones del art. 3 de la Ley de Procedimiento Tributario (LPT) 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Afirma que los actos administrativos apelados resultan plenamente válidos al cumplir con cada uno de los requisitos exigidos por los arts. 7 y 8 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549.

Sostiene que no se ha violado el derecho de defensa en jurídico de la apelante, habiéndose otorgado la vista previa dispuesta por el art. 17 de la LPT para que formule su descargo y ofrezca los medios de prueba, poniendo a su disposición las actuaciones administrativas.

Respecto a la cuestión de fondo, señala que se pudo constatar durante la fiscalización practicada, que producida la quiebra de la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA, se continuaron las operaciones comerciales, comprando y vendiendo a nombre de la mencionada sociedad y utilizando incluso los controladores fiscales de la fallida.

Continúa manifestando que es así como Sergio Fabián Damico, quien anteriormente se desempeñaba en el cargo de gerente de la sucursal, a partir de febrero de 2004 tomó a su cargo el manejo de la actividad comercial del Supermercado San Cayetano en Capitán Sarmiento, impartiendo órdenes a los dependientes y disponiendo de los fondos del giro comercial, pagando a proveedores y al personal, sin que exista constancia de autorización del juez de la quiebra para tal proceder, manteniéndose dicha situación hasta la formación de la Cooperativa de Trabajo San Cayetano Ltda., ocurrida el 6 de abril de 2004.

Señala que durante ese lapso se consideró al Sr. Damico responsable por las operaciones realizadas en el establecimiento por detentar la administración y manejo de los fondos del mismo, liquidando el impuesto por las operaciones realizadas entre los días 5 de febrero de 2004 y 5 de abril de 2004, poniendo a disposición del responsable los papeles de trabajo.

Pone de resalto que el Sr. Damico reconoció haber ejercido la administración del establecimiento, incluido el mando de fondos inherente, habiéndose manifestado a través de actas labradas en fecha 20 de abril de 2005, oportunidad en que explicara la operatoria comercial llevada a cabo, así como su participación.

Considera que es la recurrente quien debió demostrar la inexistencia de vinculación con las operaciones que se efectuaron en nombre de Reynoso Hnos.

En relación a la sanción aplicada, concluye que la materialidad de los hechos ha sido detalladamente descripta en la resolución recurrida, encontrándose el elemento dolo perfectamente probado, al haberse comprobado que los montos declarados por la parte actora en su declaración jurada son inexactos, concluyendo ello, una maniobra destinada a ingresar el tributo en menor medida.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 95 se abre la causa a prueba. A fs. 114 se tiene por desistida a la recurrente de la única prueba ofrecida en autos. A fs. 122 se elevan a Sala y pasan a sentencia.

IV. Que en primer lugar, corresponde tratar el planteo de nulidad.

Que la recurrente plantea la nulidad de las resoluciones apelada por estar viciado el procedimiento basado en la falta de notificación en su domicilio de Padre Barros 421, Capitán Sarmiento, de la vista del art. 17 de la Ley 11.683.

Que corresponde expedirse acerca de la validez de la notificación de las vistas –Res. 150/07 y 151/07 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI– efectuadas por el Fisco Nacional al domicilio fiscal que surge de sus registros, esto es en Rivadavia 514, Capitán Sarmiento.

Que de las actuaciones administrativas surge que el Fisco notifica con fecha 11/05/2015 el requerimiento al domicilio Rivadavia 514 (vis. fs. 15 cpo iva); con fecha 1/09/2006 la prevista a los domicilios Rivadavia 514 y Padre Barros 421 (vid. fs. 59 y 61 cpo. iva, 20 y 22 cpo. ganancias), con fechas 21/06/2007 y 27/06/2007 las vistas Nos 57/2007 y 58/2007 al domicilio Rivadavia 514 (vid. fs. 110/111 cpo iva, 65/66 cpo ganancias) y las resoluciones apeladas Nos 150/2007 y 151/2007 con fecha 17 y 19 de septiembre al domicilio Rivadavia 514 (vid. fs. 127/128 cpo iva, 83/84 cpo ganancias) y con fecha 03/10/2007 por correo al domicilio Padre Barros 421 (vid. fs. 129 cpo iva y fs. 85 cpo ganancias).

Que a fs. 20 del cuerpo IVA obra agregada contestación del Sr. Damico de fecha 27/05/2005 al requerimiento, consignando domicilio en la calle Padre Barros Nº 421, Capitán Sarmiento; a fs. 62/64 vta

–cpo iva– y 23/25 vta –cpo ganancias– de la contestación a la prevista de fecha 6/09/2005 en la cual vuelve a consignar como domicilio real y fiscal el ya mencionado en la calle Padre Barros.

Que cabe destacar que la actora cuando contesta la prevista lo hace haciendo mención a las actas 013 0056277 y 013 56281 ambas vinculadas a la primera y segunda notificación que se hiciera en los términos del inc. b) del art. 100 al domicilio de la calle Padre Barros Nº 421 y que nunca contestó ninguna notificación efectuada a la calle Rivadavia 514, ni la prevista, ni la vista como así tampoco la resolución de la determinación de oficio en crisis.

Que según surge de los antecedentes agregados al expediente (a fs. 5, 8 y 9 cpo Ganancias) el fisco conocía ambos domicilios teniendo siempre al de la calle Padre Barros en sus registros como domicilio de la encartada, en calidad de domicilio real (fs. 5), domicilio alternativo (fs. 8) o domicilio legal (fs. 9).

Que salvo en oportunidad de la primera inspección al lugar de trabajo de la Cooperativa, de la cual la actora es su presidente, nunca lo pudo hallar a los efectos de una notificación en la calle Rivadavia 514, donde todos los trámites resultaron infructuosos por no encontrarse en ese domicilio, procediendo siempre a fijar la notificación en la puerta.

Que la actora tampoco da cuenta de haber sido notificada de la resolución de determinación de oficio que se le hiciera por el inc. b) del art. 100 el 19 de Setiembre del 2007.

Que así, la recurrente sólo contesta la prevista notificada a la calle Padre Barros y luego transcurrido todo el procedimiento determinativo vuelve a darse por notificada de un acto administrativo el 5 de octubre del 2007, cuando se le notifica a este mismo domicilio la resolución de la determinación de oficio por carta certificada con aviso de retorno.

Que cabe advertir que el Fisco, luego de la notificación del 19 de setiembre y mientras transcurre el plazo para apelar la resolución en crisis hace una nueva notificación ahora al domicilio real de la actora, único domicilio del que había tenido respuesta a sus notificaciones y el domicilio fijado en las presentaciones del Sr. Damico.

V. Que el procedimiento de determinación de oficio se inicia, formalmente, con un acto procesal que consiste en la vista, que tiene por finalidad que el contribuyente obtenga conocimiento de las actuaciones administrativas, que llevaron, a raíz de las facultades de verificación y fiscalización, a impugnar las declaraciones juradas presentadas (principio de “publicidad”). Además, a que el contribuyente o responsable conozca, en forma clara y concreta, las razones por las que el juez administrativo formula sus impugnaciones o cargos; este requisito no es más que un correlato al ejercicio del derecho de defensa (o debido proceso adjetivo) que culmina con la presentación del descargo.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos destacó la importancia que posee la notificación previa sobre la existencia misma del proceso para el resguardo del debido proceso legal, y lo identificó como un componente esencial de la garantía (caso Ivches Branstein, sentencia CIDH del 6/2/2001).

VI. Que el art. 3° de la Ley 11683 –t.o. En 1998 vigente al momento de la notificación– establece “el domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la administración federal de ingresos públicos, entidad autárquica en el ámbito del ministerio de economía y obras y servicios públicos, es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación ...”.

El antepenúltimo párrafo dispone que "... en aquellas actuaciones en las que corresponda el ejercicio de las facultades previstas en el artículo 9°, punto 1, inciso b), del Decreto N° 618 de fecha 10 de julio de 1997 y concordantes ..., el cambio de domicilio sólo surtirá efectos legales si se comunicara fehacientemente y en forma directa en las referidas actuaciones administrativas". Asimismo, la norma establece "Cualquiera de los domicilios previstos en el presente artículo producirá en el ámbito administrativo y en el judicial los efectos de domicilio constituido, siéndole aplicables, en su caso, las disposiciones de los artículos 41, 42 y 133 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación".

Ello así, toda vez que el apelante consignó en sus presentaciones de fecha 27/05/2005 y 06/09/2005 su domicilio en la calle Padre Barros 421, Capitán Sarmiento, debe precisarse que el diferente domicilio específico para las actuaciones iniciadas, fue fehacientemente comunicado, sin que la Administración cuestionara la situación referida, limitándose a notificar las vistas –Res. 150/07 y 151/07 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI– al domicilio fiscal registrado, ignorando el domicilio especial expresamente declarado por el contribuyente.

VII. Que sentado lo expuesto, cabe agregar que la Cámara Nacional de Apelaciones ha resuelto: "la modificación introducida al art. 13 de la Ley 11683 por medio de la Ley 23658 no incide en la facultad que tenía y sigue teniendo el particular –aún 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 art. 19 del reglamento de la Ley 19549 aprobado por Dto. 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 modificación dispuesta en la Ley 23658– 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 arts. 40 y siguientes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. (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; Sala II Expte 31823/2011, autos "Gordon, Miguel David (T.F. 25.421-I) c/DGI" sentencia del 14/02/2012).

Que en el caso concreto de una determinación de oficio, resulta válida la constitución de domicilio en el expediente en que tramita, y es allí donde deben cursarse las notificaciones correspondientes al domicilio constituido, entroncándose directamente la cuestión con el principio -del debido proceso adjetivo y de la defensa en juicio, los que no pueden verse desvirtuados (Sala V del fuero, Expte. 19.853/04 "Rafael Finocchiaro SCA (TF 21.277 I) c/ DGI", sentencia del 3/10/2005).

VIII. Que a mayor abundamiento, si bien el contribuyente no expresó que constituía domicilio, es de aplicación el art. 1 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Esta norma que hace a un principio rector en los procedimientos administrativos es denominada también, por algunos autores, como "formalismo moderado" o "formalismo atenuado" ya que se entiende que el "informalismo", que adelantamos como una prerrogativa sólo válida para el administrado, no implica la ausencia de formalidades sino que las presentaciones que hagan los particulares puedan ser valoradas con un criterio más amplio que el utilizado en sede judicial, al momento de considerar cumplidos los requisitos que pueden exigir las normas.

IX. Que de lo expuesto, puede observarse que las notificaciones de las resoluciones recaídas durante la inspección y el procedimiento de determinación de oficio se dirigieron a varios domicilios, el domicilio fiscal de la recurrente, así como también al domicilio que constituyó especialmente.

Que como tiene dicho esta Sala –en su anterior integración– en la causa “Limperco SRL s/apelación” (TFN 23.388-I sentencia 19/08/2005) no puede ignorarse que la actitud del Fisco antes señalada, pudo generar en la actora la convicción de la aceptación del domicilio especialmente constituido a los fines del procedimiento en cuestión.

En consecuencia, el comportamiento desplegado por el organismo recaudador dio lugar a una situación de incertidumbre tal que la actora pudo razonablemente considerar que la vista iba a ser notificada al domicilio que constituyó al contestar la prevista.

Que resulta por lo menos contradictorio que la notificación de la prevista fuera efectuada en los domicilios de Rivadavia 514 y Padre Barros 421, Capitán Sarmiento, así como la determinación de oficio apelada en autos, en tanto la vista, que inicia el procedimiento previsto en el art. 17, sólo fuera notificada en el de Rivadavia 514, Capitán Sarmiento.

Sentados tales aspectos y en orden al resguardo de las garantías constitucionales involucradas, el perjuicio, consecuencia de la ambigüedad producida, no puede recaer en cabeza del contribuyente cercenando su derecho de defensa.

Que la conclusión que antecede coincide con la doctrina de la Corte Suprema, en cuanto a que la garantía de la defensa en juicio es también imperativa para los cuerpos jurisdiccionales administrativos (Fallos: 233:74). En tal sentido, de antiguo se ha sostenido que la garantía de la defensa en juicio requiere que se dé a los interesados oportunidad de una adecuada defensa y de recurrir ante los jueces en procura de justicia (Fallos: 235:104), la que no debe ser frustrada por consideraciones de orden procesal o de hecho (Fallos: 246:87; 249:399; 288:55).

Por lo expuesto precedentemente, corresponder declarar la nulidad de las resoluciones apeladas. Con costas.

X. Que en atención a la forma en la que se resuelve no corresponde tratar las demás cuestiones planteadas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de las Res. 150/07 y 151/07 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI. Con costas.

Se deja constancia que la presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura Amalia Guzmán y Rubén Alberto Marchevsky (vocales).