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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-111173157-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Septiembre de 2023

Referencia: "MURILLO 666 S.A. s/ recurso de apelación" -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7° Nominación), Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en el expediente N° 24.842-I y sus acumulados Nos. 24.843-I y 28.395-I, caratulado "**MURILLO 666 S.A.** s/ recurso de apelación"

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 571/582 vta. luce la sentencia de la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal que ratifica parcialmente el pronunciamiento de este Tribunal (Sala "B"), en cuanto confirma las resoluciones Nos. 401/04 y 402/04, por las que se determina de oficio a Murillo S.A el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 1998, con más sus intereses resarcitorios y se difiere la aplicación de sanción y los saldos a favor de la responsable en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales abril de 1999 a enero de 2000, respectivamente.

Asimismo, en dicha instancia se revocó tal decisorio en relación con la declaración de prescripción de las facultades del Fisco para imponer sanción por el impuesto a las ganancias del período 1998 aplicada mediante resolución N° 287/06 y apelada originalmente en los autos que tramitaran bajo el N° 28.395-I.

Vueltas las actuaciones a este Tribunal, con fecha 08/04/2019 esta Sala dispuso declarar la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para imponer multa en relación al gravamen y período señalados.

A fs. 633/637 vta. obra un nuevo pronunciamiento de la Alzada que declara subsistentes la potestad del organismo recaudador, revocando la resolución de fs. 598/599 asimismo devolviendo los autos para que esta instancia se pronuncie respecto de la procedencia de la sanción en cuestión.

II.- Que mediante el dictado de la resolución 401/04 se determinó de oficio a la firma Murillo 666 S.A. el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2008, con más intereses resarcitorios y se dejó en suspenso el análisis de la conducta en virtud de lo normado por el artículo 20 de la ley 24.769.

Que a fs. 2/10 del Cuerpo Sumarial de los antecedentes administrativos luce agregada copia de la

resolución dictada en el marco del “Incidente de excepción de falta de acción por prescripción” formado en la causa N° 2.075/2004 (274), caratulada “MURILLO 666 S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”, en trámite por ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, en la que resultó imputado el Sr. Luis Wolfsohn en su calidad de presidente de MURILLO 666 S.A., por la supuesta evasión de pago de la suma de $617.959,44 a que se encontraría obligada la citada contribuyente, en concepto del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1998.

Habiendo sido calificados los hechos como constitutivos del delito previsto por el art. 1° de la ley 24.769, con fecha 18/11/2005 se resolvió declarar extinguida por prescripción la acción penal en relación al Sr. Wolfsohn y, en consecuencia, dictar su sobreseimiento total en la causa. En consecuencia, el organismo recaudador dicta la citada Resolución N° 287/06, por la que se aplica una multa con sustento en los artículos 46 y 47 incs. a), b) y c) (t.o. vigente al momento de los hechos), equivalente a 3 (tres) veces el monto del impuesto tributo referido precedentemente, apelada a fs. 313/331 por la contribuyente.

III. Que en primer lugar, y en lo que aquí interesa, dicha parte manifiesta que hay ausencia de configuración del elemento objetivo del tipo infraccional previsto en el artículo 46 de la ley 11.683, ya que de los argumentos vertidos en la resolución apelada no se advierte que logren enervar ni suplir la ausencia de configuración de los requisitos del tipo objetivo de la figura que pretende imputarse.

Señala que en materia infraccional, por aplicación del principio de inocencia, corresponde al organismo recaudador la prueba de los hechos sobre los que se pretende fundar el ejercicio de sus facultades sancionatorias. En contraposición a ello, destaca que el fundamento sustancial de la sanción apelada radica en la utilización de un razonamiento presuntivo (presunción hominis), basado en circunstancias aisladas del contexto general de las operaciones, sin contar con pruebas directas o indirectas que avalen las conclusiones a que pretende haber arribado el ente recaudador.

Agrega que, en efecto, la determinación sobre la cual se sustenta la imputación fiscal aplica un mecanismo presuncional que no resulta apto para fundar una imputación dolosa, especialmente si los supuestos indicios considerados surgen, en realidad, de consideraciones falsas y contradictorias con las constancias obrantes en las actuaciones administrativas.

Afirma que la multa aplicada representa la infracción tributaria más grave, pues para su configuración requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino además la existencia de un específico elemento material que consiste en un plus de actividad del sujeto activo del ilícito, tendiente a configurar un ardid o engaño idóneo, de entidad relevante, con la finalidad de provocar un error en el sujeto pasivo del tipo respecto de la obligación tributaria debida.

No obstante lo dicho, sostiene que en el caso que nos ocupa no nos encontramos frente a argucia o subterfugio alguno tendiente a lesionar los intereses del Fisco, limitándose la resolución apelada a realizar una dogmática referencia al artículo 47 de la ley de rito, sin contar con material probatorio concreto que lo avale.

Seguidamente efectúa un análisis de los motivos que dieron origen a la determinación de oficio y se agravia de la existencia de contradicciones, errores, marchas y contramarchas, características del discrecional procedimiento determinativo llevado a cabo, y sobre el cual se pretende sustentar la multa ahora recurrida, no hace sino afectar tanto el principio de congruencia como también las garantías de defensa y del debido proceso, especialmente en cuanto genera una arbitraria ponderación de las pruebas producidas y modifica el “onus probandi” de los aspectos controvertidos del caso.

Asimismo, alega que es manifiesta en el caso la inexistencia del elemento subjetivo doloso que requiere la infracción que se pretende aplicar. En efecto, sostiene que ha quedado acreditado que presentó su declaración jurada por el período fiscal 1998 en base a datos reales, consignando operaciones y gastos efectivamente realizados, con la evidente intención de cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias, tanto de orden formal como sustancial y que el Fisco Nacional se basó en meras conjeturas para practicar la determinación que resulta el antecedente necesario de la sanción apelada.

Ello así, afirma que no se encuentra configurado dicho dolo, en tanto no se ha orquestado ardid o maquinación alguna a los efectos requeridos por el tipo infraccional aplicado. Por otra parte, considera que no surge de las constancias obrantes en el expediente fundamento alguno que habilite la aplicación de las presunciones del artículo 47 de la ley de rito, quedando desvirtuada, en consecuencia, la presunción de dolo de su parte.

Destaca que en realidad, la pretensión del Fisco de subsumir la conducta bajo las presunciones de fraude del citado artículo, persigue el único objetivo de suplir la carencia de pruebas directas, reales y concretas de la intención dolosa a través de la inversión de la carga de la prueba del dolo. Por ello, asegura que la conducta de la firma está fuera del tipo infraccional descripto por ausencia de elemento subjetivo, por lo que peticiona la revocación de la resolución apelada, con costas .

En otro orden, se agravia del modo en que fue graduada la multa aplicada, que a su entender excede con creces todo parámetro de razonabilidad en relación con las particulares circunstancias del caso que nos ocupa. En tal sentido considera arbitrario y con fundamento meramente aparente en la sola voluntad discrecional del Señor Jefe de División, la graduación en tres veces el monto presuntamente evadido, siendo que la Corte Suprema señala que la garantía innominada de la razonabilidad resulta plenamente aplicable en el procedimiento administrativo y debe inspirar el dictado de todo acto administrativo.

Remarca que si la graduación de la sanción prescinde de la sujeción a la ley y la prueba producida, como ha sucedido en la especie, el acto será el producto de la sola voluntad del juez administrativo, configurándose así un vicio de imposible subsanación ulterior, ya que el margen de discrecionalidad con que cuenta el Fisco para aplicar sanciones no lo habilita a proceder de acuerdo a criterios meramente subjetivos del juez administrativo de turno, quien en realidad debe decidir las cuestiones propuestas conforme a derecho, y atenerse a los hechos acreditados en las actuaciones, sin irrogarse de modo arbitrario la facultad de graduar una sanción desentendiéndose de las particularidades de cada caso.

Subsidiariamente solicita la recalificación de la conducta en los términos del artículo 45, conforme los artículos 164 y 184, último párrafo, de la ley procedimental, atento que a tenor de las constancias de autos, a lo sumo puede haber mediado una conducta culposa o negligente, pero bajo ningún punto de vista puede haber una acción defraudatoria.

Que a fs. 338/342 la representación fiscal contesta el recurso interpuesto y en respuesta a los agravios de la actora reafirma que en el sub-examen queda evidenciada la existencia de una defraudación fiscal, de modo tal que carecen de fundamento serio las apreciaciones de la quejosa respecto a la procedencia de la sanción aplicada.

Niega que no se hubiera configurado el elemento objetivo definido en el artículo 46 de la citada ley 11.683, es decir la presentación de declaraciones juradas engañosas o la ocultación de la materia imponible, para lo cual es menester remitir a los antecedentes administrativos.

Por otra parte, sostiene que tampoco resulta válido el cuestionamiento efectuado por la recurrente en el

sentido que la sanción apelada radica en la utilización de un razonamiento presuntivo, basado en circunstancias aisladas del contexto en que verificaron los hechos.

Destaca que la actora no ha desvirtuado oportunamente los cargos fiscales, lo que viene a justificar el reproche efectuado, conforme al encuadre legal previsto en estas actuaciones. A su vez, hace notar que la permanente remisión y disconformidad con el ajuste fiscal, no la exime de aportar la prueba encaminada a demostrar que su conducta dista de ser dolosa.

Señala que para calificar de engañosa una declaración jurada basta que la misma contenga datos que no reflejen la situación impositiva real, no requiriéndose específicamente que el contribuyente despliegue una “mise en scéne” (como sinónimo de ardid o engaño), ni tampoco la fácil o trabajosa detección del fraude por parte del ente recaudador, ya que la ley se desentiende de los medios comisivos utilizados para perpetrar la maniobra, los que pueden ser muy variados.

En relación con el elemento subjetivo, resalta que se requiere un obrar previendo las consecuencias del hecho; es decir, que el dolo requerido por el tipo penal enunciado, consiste en el conocimiento y voluntad de realizar la conducta descripta en el tipo objetivo de la norma.

Rechaza las alegaciones de la quejosa respecto a la presunta falta de acreditación tanto del elemento objetivo y subjetivo, teniendo en cuenta que su parte invocó las presunciones legalmente establecidas en el artículo 47 de la ley 11.683, siendo el contribuyente quien debe aportar las pruebas en contrario, a fin de desvirtuar el accionar doloso que se le atribuye.

Dice que no se ha demostrado el soporte fáctico en el cual se apoyan dichas presunciones, toda vez que luego de haber imputado la existencia de ingresos patrimoniales no justificados, de gastos no deducibles en el impuesto y de disposiciones de fondos a favor de terceros, no se explica que la contraria afirme obcecadamente que no se ha configurado una maniobra dolosa.

Considera que no resulta menester abundar sobre qué se entiende por “grave incidencia” en la liquidación del tributo, tal como lo establece el inciso a) del artículo 47 de la ley de procedimiento tributario, pues, añade, hasta el más lego sabe cuándo se está en presencia de un hecho de la magnitud indicada y además el acto administrativo ilustra acabadamente sobre los presupuestos de hecho en que se basa dicha presunción.

De la misma manera, y con relación al inciso b) de la norma citada, manifiesta que surge del propio acto recurrido la notoria contradicción entre la postura adoptada por la quejosa en cuanto al impuesto declarado y las normas que rigen el tributo, razón por la cual el agravio no tiene razón de ser, debiendo remitirse nuevamente al pormenorizado relato del Juez Administrativo.

Remarca que la jurisprudencia ha entendido que procede confirmar la sanción cuando el Fisco ha probado las circunstancias fácticas contenidas en las presunciones establecidas por la ley y de las cuales se deduce el dolo del infractor. Agrega que en este caso no se ha presumido automáticamente el dolo contenido en la figura del artículo 46, sino que se ponderaron los antecedentes reunidos en la causa, los que autorizan a considerar que se está en presencia de un accionar dirigido a evadir el tributo.

Con relación al cargo de exceso de punición alegado por la recurrente, también rechaza el agravio, toda vez que el juez administrativo impuso una multa de tres (3) veces el impuesto evadido, debiendo tenerse en cuenta que la escala del artículo 46 de la ley de rito fiscal, fija una pena de dos (2) a diez (10) tantos el impuesto omitido, lo que habla bien a las claras que en el sub-lite la sanción no tiene las características de irrazonabilidad

que la misma le atribuye, sin perjuicio de los antecedentes sumariales a los que se hizo referencia “ut-supra” y que, a su criterio, indudablemente agravan la pena.

Asimismo, afirma que resulta inaceptable la petición de la responsable en el sentido de que se reencuadre su conducta dentro de las previsiones del artículo 45 de la ley 11.683, teniendo en cuenta que la misma ni siquiera ha probado la excusabilidad de su proceder ni que su accionar pueda ser calificado de meramente culposo.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su tesitura, ofrece prueba, introduce la cuestión federal y solicita que, oportunamente, se rechace la apelación intentada y se confirme la multa aplicada, con imposición de costas a la actora.

IV.- Que debe analizarse entonces la procedencia de la sanción aplicada por el impuesto a las ganancias del período fiscal 1998, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones)

El artículo 46 de la ley 11.683 vigente al momento de la imposición de la sanción, establecía: “*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del impuesto evadido*”.

Teniendo en consideración que las infracciones tributarias poseen indiscutida naturaleza penal, habiéndose configurado el elemento objetivo de la infracción, de acuerdo con resuelto por este Tribunal a fs. 433/440y confirmado por la Alzada a fs. 571/582 vta punto a), que se encuentra firme, corresponde verificar si queda acreditada la existencia del dolo requerido por la ley procedimental.

En el presente caso el Fisco ha hecho uso de las presunciones plasmadas en los incisos a), b) y c) del artículo 47, para endilgar a la recurrente la conducta reprimida en el artículo 46. En tal sentido la norma establece que: “*Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11; 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...*”.

En consecuencia, previo a todo cabe tratar el agravio según el cual, al haber sido efectuada la determinación que estableciera la obligación tributaria que motivara la sanción bajo análisis sobre base presunta, resultaría entonces aplicable la doctrina sentada por nuestro Máximo Tribunal en fallos 322:447, 322:519, en el sentido que si bien las presunciones establecidas en el artículo 25 de la ley 11.683 (hoy art. 18) alcanza para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podrían extenderse al campo del hecho ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

En tal sentido la determinación de oficio por tributo y período fiscal que originara la sanción bajo análisis, confirmada en las dos instancias se fundamentó en la presunta detección de: 1) diferencia de ingresos de $ 1.577.782,10, que incrementó la materia imponible con sustento en el artículo 18 primer párrafo de la ley 11.683; 2) gastos no deducibles que no correspondían al giro del negocio y gastos por los cuales no fue exhibida

su documentación respaldatoria y 3) saldos deudores de proveedores, de los cuales el proveedor Luncuer S.R.L. es una empresa vinculada, sobre los cuales se calcularon intereses presuntos por disposición de fondos a favor de terceros.

Respecto del primer ajuste, esto es, diferencias entre los depósitos bancarios y las ventas, en el Considerando IV de la sentencia de la Sala "B" que confirmó los ajustes, se sostuvo que "*fue valorada expresamente la prueba aportada por la aquí apelante, obervándose que los recibos emitidos por el acreedor (accionistas de Murillo 666) corresponden a pagos en efectivo y carecen de fecha cierta"* Seguidamente se analiza exahustivamente la pericia contable producida en esta instancia, para concluir que de esta y toda las probanzas *"...no se logra acreditar un seguimiento claro del circito económico del origen de los depósitos bancarios de la recurrente, ni el destino que habrían tenido las sumas percibidas por la actividad personal de los accionistas, puesto que tal como observa el perito designado por el Organismo Fiscal, de la planilla adjunta como Anexo A no se infiere en modo alguno el aspecto medular del problema"*.

"Que por otro lado, el indicio basado en la diferencia entre depósitos bancarios y ventas debe analizarse en conjunto con la determinación del impuesto al valor agregado...y en ese sentido, cuando la inspección pretendió fiscalizar los libros de IVA de la recurrente así como su documentación respaldatoria, se encontró con serias desprolijidades en su registraciones pues los libros estaban sin rubricar y atarasados en su confección. Por ello, en este contexto, la presunción que utiliza el Fisco Nacional deviene coherente en un contexto de irregularidades patentes, y no se ve sesacreditada por la prueba arrimada o producida por la actora."

Sobre el ajuste referido a la presunta disposición de fondos a favor de terceros, por el cual el Fisco determinó a la recurrente intereses presuntos en los términos del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, la Sala C concluyó luego del análisis que efectuara, que la prueba informativa dirigida al Ministerio de Educación y Cultura con sede en Montevideo, Uruguay, la testimonial producida o la documental aportada por la contribuyente -tanto en sede administrativa como ante este Tribunal ...*"no logran demostrar que las erogaciones efectuadas que tuvieron por destinatarios a los proveedores mencionados, hayan sido en concepto de garantía"*.

Finalmente, en relación con la impugnación de la deducción de gastos que no correspondían al giro del negocio o que carecían de comprobantes, como de consumos personales de los socios o reparaciones de bienes que no están en el activo de la firma, activos amortizables que no fueron tratados como tales contablemente, cuotas de préstamos abonadas al personal, se dijo que *" la actora no ha esbozado agravios concretos ni arrimado prueba fehaciente tendiente a desvirtuar el ajuste, por lo que en vistas de su razonabilidad y adecuación con la normativa vigente, corresponde su confirmación."*

De lo explicitado precedentemente, cabe concluir que habiendo existido elementos y probanzas en la presente causa, analizados en el pronunciamiento emitido a fs. 433/440, que permiten formar convicción sobre la conducta defraudatoria de la recurrente, el principio invocado no puede prosperar, conforme sostuviera esta Sala C en oportunidad de sentenciar en la causa"Oddo, Juan Carlos" del 18/7/19, a la que cabe remitirse en mérito a la brevedad.

V.- Sentado lo que antecede, cabe poner de manifiesto que el legislador le ha otorgado al Fisco Nacional una serie de herramientas para que partiendo de un hecho probado (inferente) y a través de un proceso de deducción lógica pueda presumir la existencia de otro hecho no conocido, en este caso la infracción por medio de dolo. Sin embargo, esas presunciones que están consagradas en el artículo 47 de la ley de rito son "iuris tantum", es decir, que el imputado puede desvirtuarlas produciendo prueba en contrario, derecho que no ejerció la contribuyente en las presentes actuaciones, toda vez que al momento de interponer el recurso no ofreció medio

probatorio alguno tendiente a neutralizar las conclusiones alcanzadas por el organismo recaudador, cuando a ella le incumbía la carga de probar que aquellas "*...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia*"..."*porque...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente*" (Wekser, Marcelo A. - CNACAF Sala V, 23/06/2015).

Respecto de la alegada desproporcionalidad en la graduación de la sanción, la que se estableció en tres (3) veces el monto del impuesto evadido, procede rechazar dicho agravio toda vez que los extremos antes apuntados demuestran, por un lado, la gravedad de la conducta reprochada a la firma actora y, por el otro, el ejercicio razonable de la potestad sancionatoria por parte del juez administrativo y la ausencia de un supuesto de arbitrariedad en la fijación de su graduación en tres veces el tributo evadido".

También debe rechazarse la petición de reencuadre de la sanción aplicada en los términos del artículo 45 de la ley procedimental, por cuanto, se reitera, a criterio de la suscripta ha quedado probado el obrar doloso.

VI.- Que en consecuencia, corresponde confirmar la multa impuesta en la resolución 287/06. Con costas.

Los Dres Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la multa impuesta en la resolución 287/06. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.11 16:52:00 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.13 15:29:25 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:17:08 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:17:09 -03:00