17311/2021 FUNES DE RIOJA, DANIEL CARLOS LUCIO (TF 57588556-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2022.- SMZ

VISTO Y CONSIDERANDO:

I. Que el 9/06/21 Tribunal Fiscal de la Nación resolvió reencuadrar la multa aplicada por el fisco nacional en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, graduándola en su mínimo legal, con más la reducción de un tercio (cfr. artículo 49 de dicho cuerpo normativo). La sanción había sido aplicada a través de la resolución Nº 33/2020 (DV DEOA), correspondiente al impuesto a las ganancias por los periodos 2011 y 2012, en los términos de los artículos 46 y 47 incisos b) y c) de la ley citada.

Las costas las impuso según sus respectivos vencimientos.

Para así decidir consideró que no podía aplicarse en el caso la ley 27.260, dado que no resultaba factible incorporar al régimen bienes que ya habían sido declarados con anterioridad.

Respecto del fondo de la cuestión, señaló que de las tareas de verificación propias del organismo fiscal se detectó que el valor de incorporación al patrimonio de las acciones de la firma ACC GROUP S.A en la declaración jurada –en adelante DDJJ– del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2011 resultaba cuestionable, por resultar sensiblemente inferior al del valor patrimonial de la sociedad.

Agregó que el personal de fiscalización, al evaluar la operatoria en conjunto, entendió que existían incrementos patrimoniales no justificados en los términos del inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683.

Por ello, el ente fiscal encuadró la infracción en el tipo descripto por el artículo 46 de la ley procedimental, haciendo mérito de las disposiciones de los incisos b) y e) del artículo 47 ya citado.

Sin embargo, señaló que el fisco no había probado acabadamente el dolo del contribuyente, no siendo suficiente la

invocación de las presunciones que consagra el artículo 47 de la ley de procedimiento tributario, sin realizar la inferencia debida sustentada en un hecho anterior concreto y fehacientemente probado del que pueda advertirse tal tipo de obrar por parte del imputado.

En ese sentido, recordó que si bien la presunción que establece el artículo 18 de la ley ritual resulta suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no pueden 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.

Concluyó que como el contribuyente aceptó su omisión en el ingreso debido del gravamen en cuestión, sin haberse probado la existencia de un error excusable de entidad suficiente como para eximirse de la sanción, correspondía reencuadrar la pena en lo previsto en el artículo 45 de ley 11.683.

II. Que el Fisco Nacional apeló el pronunciamiento y expresó sus agravios el 30/08/21, los que fueron replicados el 24/09/21.

En su memorial de agravios sostiene que el *a quo* construyó una sentencia cuyo fundamento es meramente aparente y no ha propiciado el descubrimiento de la verdad material, pese a la contundencia de los hechos comprobados y a la copiosa prueba adundada al expediente.

Agrega que en el pronunciamiento no se hizo consideración alguna respecto de las consecuencias derivadas de la conformidad y el pago de la pretensión fiscal. Asimismo, señala que en autos se acreditó el obrar con ardid por parte de la apelante y la imputación ha resultado de tal contundencia que motivó la utilización de las previsiones del artículo 16 de la Ley Penal Tributaria.

Con respecto a la configuración de la infracción, indica que se constataron diferencias entre lo declarado y la real situación del actor frente a la materia imponible. En ese sentido, sostuvo que se evidenció que los ingresos declarados en la gabela en trato distaban de

ser lo que realmente había percibido, habiendo logrado, mediante tal maniobra, inducir al engaño a través de la exteriorización de una manifestación de capacidad contributiva inferior a la que le correspondía, lo que a todas luces demuestra la perpetración de declaraciones orientadas a engañar y el ocultamiento de la materia gravaba.

Por su parte, entiende que el elemento objetivo se ha verificado desde el momento que la inexactitud existente entre las DDJJ originales y sus respectivos respaldos documentales fue detectada e incluso reconocida por el contribuyente, al presentar la DDJJ rectificativa.

Sostiene que no cabe más que inferir que se ha construido premeditadamente una operatoria que intentó trascender más de un periodo fiscal, para así diluir en el tiempo y dificultar la verdadera intención del negocio, esto es, el ingreso de los fondos desde el exterior al patrimonio del rubrado.

Manifiesta que el Fisco Nacional ha probado fehacientemente los extremos en que funda las presunciones imputadas, por lo que no advierte cómo pudo el Tribunal Fiscal soslayar el hecho de que toda la maniobra descripta en autos y que diera lugar a los ajustes –los que fueron rectificados y pagados por parte del contribuyente–, no fueran demostrativos de la inexactitud de la información contable presentada por el recurrente. Entiende que dicha circunstancia caracteriza la grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que la norma requiere para tener por configurada la hipótesis de la presunción.

Insiste que no hay dudas de que la operatoria se aparta de la práctica normal de mercado y sólo intenta encubrir operaciones que de otro modo estarían alcanzadas por la imposición.

Para el hipotético caso en que se resuelva confirmar el fallo, solicita que las costas sean impuestas a la recurrente en su totalidad.

III. Que corresponde recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

IV. Que, previo a analizar los agravios, resulta útil realizar una reseña de los hechos que se ventilan en la causa.

Surge de las actuaciones administrativas agregadas a la presente - DEO nº 3897672- que de la verificación realizada por el organismo fiscal al contribuyente Daniel Carlos Lucio Funes de Rioja, se detectó que el valor de incorporación al patrimonio de las acciones de la firma ACC GROUP S.A en su DDJJ del impuesto a las ganancias del período fiscal 2011, resultaba cuestionable por resultar sensiblemente inferior al valor patrimonial de la sociedad.

A raíz de ello se realizó un análisis integral de las operaciones que giraron en torno a la compraventa del paquete accionario. Al evaluar la operatoria en su conjunto, se entendió que existían incrementos patrimoniales no justificados en los términos del inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683 vinculados con pasivos declarados por el encartado en los períodos fiscales 2011 y 2012, los cuales fueron exteriorizados como contraídos con la firma ACC GROUP S.A.

La fiscalización constató que los accionistas de ACC GROUP S.A, en el año 2009, eran las firmas del exterior ICT GROUP NETHERLANDS B.V, con un 99% de participación en el capital, e ICT NETHERLANDS HODING B.V., con el 1% de participación en el capital.

Surge también que las mencionadas empresas efectuaron aportes irrevocables a cuenta de futura suscripción de acciones a la

firma ACC GROUP S.A por la suma total $ 16.947.630, los que fueron capitalizados en el ejercicio 2010 por las sumas de U$S 791.280 ($ 3.125.556) y U$S 8.120 ($ 32.074). En una segunda instancia fueron capitalizados aportes irrevocables por U$S 3.465.000 ($ 13.652.100), alcanzando el monto total de U$S 3.500.000 ($ 13.790.000).

Dichos aportes ingresaron al país vía mercado único y libre de cambios, con intervención de la entidad bancaria Standard Bank Argentina S.A, en dos depósitos.

El 29/12/2010 –mismo día que se capitalizó el último aporte–, los accionistas celebraron un contrato de compraventa de acciones a través del cual transfirieron la totalidad de sus participaciones a un grupo de accionistas domiciliados en el país, que resultaron ser directivos de la propia ACC GROUP S.A. El valor de transacción del 100% de las acciones fue en total de $ 4.

También se constató que antes de realizar las transferencias las firmas del exterior decidieron condonar la deuda que la empresa mantenía con el grupo económico, por la suma de $ 19.832.404.

Por su parte, el día posterior a la recepción del último depósito proveniente de los aportes realizados por las empresas del exterior, ACC GROUP S.A constituyó tres plazos fijos por un total $13.000.000.

Luego –el 30/08/11– los accionistas de ACC GROUP S.A vendieron su participación a tres nuevos accionistas, entre los que se encontraba el Sr. Daniel Funes de Rioja. Asimismo, del contrato de compraventa surge que la porción del paquete accionario que adquirió –25%– tenía un valor de $1.

Por otro lado, quedó demostrado que la sociedad citada procedió a la desafectación de los referidos plazos fijos e

inmediatamente efectuó préstamos a los nuevos accionistas –en 2011 por el monto de $ 10.212.055 y en 2012 por otro de $ 6.187.945–. El préstamo que se le realizó al Sr. Daniel Funes de Rioja –por el monto total de $ 4.300.000– continuó vigente hasta la presentación de la DDJJ del período fiscal 2016, sin haber producido cancelación ni generado intereses.

El 20/05/19 el contribuyente comunicó el pago total e incondicional del impuesto, a la vez que conformó la pretensión fiscal determinada mediante la resolución Nº 26/2019, (DV DEOA), presentando las DDJJ rectificativas correspondientes al gravamen.

Posteriormente, a través de la resolución Nº 33/2020, se aplicó la sanción apelada en autos.

V. Que, como ha quedada planteada la cuestión, se impone resolver si la multa aplicada al actor por los períodos fiscales 2011 y 2012 fue correctamente reencuadrada en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal.

Para ello, en primer término, cabe señalar que al actor se le imputó la comisión de la infracción del artículo 46, el cual dispone que: "[E]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido".

De ello se desprende que para que la figura dolosa en cuestión resulte procedente, debe verificarse la realización del componente objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia del dolo en su accionar. Para la aplicación de dicha figura puede contarse con el sustento de otros elementos que acrediten la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco, si no resultaran suficientes los que se tuvieron en cuenta a efectos de determinar el impuesto omitido (cfr. arg. esta Sala, "*Dolby de*

Terrazino M. y Falcone Claudio SH (TF 15858-I) c/ *DGI*", sentencia del 30/06/09; "*Camiletti S.A. (TF 34445-I c/ DGI)*", expte. 22.823/2013, sentencia del 23/12/2013; Sala II, "*Ratti Luis Fernando (TF 13.878-I) c/DGI*", sentencia del 5/02/08).

Más aún, con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que se requiere no sólo la intención –dolo– de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (cfr. esta Sala Causa Nº 49636/2018, *in re* "*Auxiliarte 24 hs S.A TF 36911-I c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 5/02/19 y sus citas).

Cabe recordar que en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha postulado una hermenéutica de la norma contenida en el artículo 46 de la ley fiscal, mediante la cual ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. Fallos: 271:297; en igual sentido, esta Cámara, Sala II, Causa Nº 74.716/18 *in re* "*Sbasseiro, Oscar Reyes c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 03/04/19).

Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona –física o jurídica– ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de

conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (cfr. CSJN, Fallos: 278:266, aplicable *mutatis mutandis*, y esta Cámara, Sala II, "*Sbasseiro, Oscar Reyes",* ya citado).

VI. Que, ello sentado, corresponde seguidamente examinar si la conducta desplegada por el actor resulta merecedora de la sanción establecida por el Fisco Nacional.

Tal como se dijera en el Considerando IV, mediante la resolución Nº 26/2019 (DV DEOA) el organismo formuló el cargo fiscal contra el contribuyente, describiendo que había presentado sendas DDJJ engañosas y haciendo expresa reserva de la eventual aplicación de sanciones administrativas que pudieran corresponder, en orden a lo establecido en el artículo 20 de la ley 24.769.

Posteriormente remitió las actuaciones a la División Penal Tributaria a los efectos de efectuar la denuncia penal pertinente. Promovida la causa penal por la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple, el Juzgado Nacional en lo Penal y Económico Nº 6 declaró extinguida la acción penal contra el Sr. Daniel Carlos Lucio Funes de Rioja en los términos de artículo 16 de aquélla ley.

Ahora bien, atendiendo al asunto que aquí nos ocupa, es innegable que el elemento objetivo del tipo infraccional se ha verificado en la especie, atento la declaración de saldos de impuesto inferiores a los debidos.

En cuanto al elemento subjetivo –referido al obrar del sujeto–, tornase imprescindible atender detenidamente al contenido de la resolución Nº 33/2020 (DV DEOA).

Al respecto, tal como se expusiera *ut supra*, surge de dicho acto administrativo que el responsable declaró sendos pasivos en la DDJJ del impuesto a las ganancias, provenientes de préstamos –por valor de

$ 2.500.000 y $1.800.000– obtenidos durante los años 2011 y 2012 de la firma ACC GROUP S.A, de la cual había adquirido una participación del 25% en 2011; recordemos que el valor de cada acción fue de $ 1. El patrimonio neto de la firma en dicho período estaba valuado en $ 24.605.162.

Además, indicó que el contribuyente había pretendido justificar el bajo monto de la transacción en la existencia de probables contingencias de la empresa, sumado a una deuda generada durante la gestión anterior. Sin embargo –destacó el organismo– nada de ese pudo demostrarse, sino que, por el contrario, en los estados contables de la firma al momento de la adquisición no se reflejaba ninguna difícil situación económica-financiera, presentando una disponibilidad de fondos aportados por los ex accionistas del exterior.

Luego aseveró que ninguno de los nuevos accionistas había declarado su participación accionaria en la empresa aludida y que todos ellos siguieron perteneciendo a la nómina de empleados de la firma hasta agosto 2011, momento en cual se les incrementó su remuneración y fueron desvinculados a cambio de ceder su participación a los nuevos accionistas.

Destacó que el día posterior a la recepción del último depósito proveniente del exterior la firma ACC GROUP S.A constituyó tres plazos fijos por el total de $ 13.000.000, siendo desafectados el mismo día en que el Sr. Daniel Funes de Rioja y los otros socios recibieron el primer desembolso del dinero que la firma les habría prestado.

En suma, reconstruyendo la realidad presentada, la fiscalización concluyó que al menos $ 13.000.000 de los $ 16.947.630 aportados por las firmas del exterior no habían sido utilizados por la firma ACC GROUP S.A para el giro del negocio, sino que se emplearon para

constituir los plazos fijos, que luego se destinaron a cubrir los préstamos a favor de sus últimos accionista, quienes finalmente resultaron ser los beneficiarios de casi la totalidad de los aportes.

En otras palabras, lejos de haberse efectuado el desembolso de los fondos del exterior para contribuir al giro del negocio, tuvieron como real y último fin su traslado a quienes luego serían sus accionistas, los que no fueron obligados a su devolución ni se le exigieron intereses.

Por último, señaló que las defensas que el apelante intentó oponer –en alusión a la debida registración contable e impositiva de las sumas prestadas– resultaron insuficientes, por cuanto el sólo registro no da fe del origen de los fondos transferidos, máxime cuando la verdadera intención había sido descontextualizar y escindir cada movimiento financiero, a fin de ocultar su verdadera intención.

VII. Que ahora bien, atendiendo a los fundamentos recientemente descriptos, de consuno con los argumentos expuestos por la representación fiscal en su memorial de agravios, se concluye que la sentencia apelada debe ser revocada.

En efecto, si bien no se desconoce que el juez administrativo invocó el artículo 47 incisos b) y e) de la ley 11.683 al aplicar la multa en trato, en el particular se aprecia que a lo largo de la extensa y circunstanciada explicación de los hechos –junto con su correspondiente prueba–, el organismo ha identificado suficientes elementos que permiten percatar un obrar doloso por parte del actor al presentar sus DDJJ, independientemente de cualquier indicio o presunción que pudiera emplearse.

Por caso, al explicar detalladamente la operatoria comercial y financiera que encierra el caso, destacó cuál sería la “realidad de los hechos” respecto de los aportes efectuados desde el exterior (pág. 8 de la resolución 33/2020 DV DEOA), refiriendo a una “premeditación” respecto a una operatoria que “intentó” trascender más de un período

fiscal. Asimismo, aludió a la "verdadera intención" del negocio (pág. 10), desechando un obrar ajustado a una "conducta acorde a un buen hombre de negocios", al "simular" el otorgamiento de los préstamos anteriormente descriptos (pág. 11). Por último, al recordar el valor en que fueron adquiridas las acciones de ACC GROUP SA –$ 1–, declaró que "sólo habría tenido como finalidad la posibilidad, en mérito a tal carácter, de la obtención de dichos fondos, por lo que se infiere que los aludidos prestamos responden a construcciones jurídicas carentes de virtualidad" (pág. 12).

En definitiva, de estos extractos se puede concluir sin reparo que la conducta desplegada por el encartado encuadra en lo cánones previstos en el artículo 46 de la ley de rito fiscal, sin que éste, en pleno ejercicio de su derecho de defensa, lograra arrimar prueba que diera cuenta de lo contrario.

Cabe recordar que varias veces se ha expresado que la defraudación fiscal –como infracción dolosa– requiere de un elemento intencional, intención que debe exteriorizarse en una acción antijurídica por comisión o por omisión y que necesariamente se acompaña con un elemento material que se traduce en engaño (conf. Sala II *in re* "*Azar, Ramón S. y otros*" del 28/6/94 y Sala IV *in re* "*Marchi, José Alberto TF 13204 I c/DGI*" del 31/8/04).

Además, a fin de resultar viable la imputación de dolo al infractor se requiere que ella se sustente en prueba suficiente de la intención fraudulenta. Es principio inconcuso que el dolo no se presume; es el titular de la acción penal quien debe demostrar las circunstancias que permitan configurar el dolo en el actuar del infractor (cfr. Sala IV *in re* "*Ferretería y Cereales SRL*" c/DGI" del 7/3/06, "*Sánchez Jesús Antonio c/DGI*" del 8/8/06 y "*González, Claudio Raúl (TF 22088) c/DGI*" del 6/2/07).

En igual orden de ideas, se ha señalado que para el artículo 46 de la ley citada lo punible es la utilización de algún ardid con la intención deliberada de lograr un beneficio personal, produciéndose la *inversión de la carga de la prueba*, pues es el imputado quien debe probar su inocencia, pero siempre, cuando existan indicios serios de la comisión del delito, por lo que deben mediar razonables elementos que permitan una situación de duda. Así, primero debe verificarse el hecho objetivo para definir si se exterioriza el elemento tipo de la figura penal, lo que debe ser probado por el fisco, para luego decidir la imputabilidad del actor después de probar la conducta engañosa o maliciosa, debiendo posteriormente la imputada desvirtuar las presunciones de dolo que no pueden sustentarse en los mismos presupuestos legales que la estimación de oficio (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine Camila "*Procedimiento Tributario y de la seguridad social*", Lexis Nexis, 2006, pág. 360 y sig. Ver asimismo esta Sala, in re "*Carda SA (TF 38502-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 22096/2019, del 11/11/20; "*Nextel Corp. S.A. (TF 21.389-I) c/ DGI*", Causa Nº 38.498/2004, del 16/05/08; "*Álvaro, Raúl Omar c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 39.074/2014, del 3/3/15 y "*Andre, Luis Enrique c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 5163/2019, sentencia del 26/12/19).

VIII. Que por las razones expuestas, corresponde dejar sin efecto la sentencia apelada, declarando la plena vigencia y validez de la resolución 33/2020 (DV DEOA).

Por las razones expuestas se **RESUELVE**: **1º)** Admitir el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, declarando la plena vigencia y validez de la resolución 33/2020 (DV DEOA), **2º)** Imponer las costas de ambas instancias a la actora (art. 184, ley cit. y arts. 68 y 279 del Código Procesal).

Fecha de firma: 09/08/2022
Alta en sistema: 10/08/2022
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

#35924029#336896723#20220808134239196

17311/2021 FUNES DE RIOJA, DANIEL CARLOS LUCIO (TF 57588556-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 09/08/2022
Alta en sistema: 10/08/2022
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

#35924029#336896723#20220808134239196