

Jurisprudencia

Buenos Aires, 20 de mayo de 2019

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Infracciones y sanciones. [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, incs. a\), b\) y c\)–](#). Defraudación. Declaraciones engañosas y ocultaciones maliciosas. Responsabilidad solidaria. Martínez Allue Miguel Angel s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 20 días del mes de mayo de 2019, reunidos los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10.º Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12.º Nominación), para resolver el Expte. Nº 45.959-I, caratulado “Martínez Allue Miguel Angel s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 4/15 vta. se interpone recurso de apelación contra dos resoluciones de fecha 30 de noviembre de 2015 dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, mediante la que se determinó, la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Miguel Angel Martínez Allue con relación a la firma “Starcel Litoral SA”, en la cual revestía el carácter de apoderado al momento en que se generaron las obligaciones tributarias correspondientes al impuesto a las ganancias período fiscal 2008 y el impuesto al valor agregado (IVA) de los períodos de marzo 2008, octubre y diciembre 2009 y enero y febrero de 2010, con más intereses resarcitorios. En ambas se aplica una multa equivalente a tres veces el gravamen intimado con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a) b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Relata la recurrente que las resoluciones impugnadas le atribuyen responsabilidad en base a tres circunstancias, la primera por haber tenido un poder especial bancario para cobrar ciertas facturas; que mantuvo participación y cargos dentro de otras sociedades y por último que a partir de febrero de 2010 fue presidente de Starcel Litoral SA. Sostiene que no tuvo ni el deber legal ni la posibilidad fáctica de declarar los impuestos que hubiera correspondido y que resulta falso que se haya constatado que hubiera tenido la efectiva dirección de la sociedad, por el contrario, solo tenía un poder especial para operar con una cuenta corriente en el Banco Galicia para realizar cobranzas ante el CTI SA, con lo cual no puede encuadrar su conducta dentro de las previsiones de los arts. 6 inc. d), 7 y 8 inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Explica que la firma Starcel Litoral SA nació de la sociedad entre el recurrente y la Sra. Silvina Kovasevich, que la firma Starcel SRL es agente de CTI (hoy Claro) desde el año 1998 y que ésta tiene el conocimiento del negocio de la venta tanto de teléfonos como de tarjetas telefónicas prepagas, por lo cual Starcel Litoral S.A. contrata su gestión a cambio de ciertas comisiones y a tales fines ambas sociedades –Starcel SRL y Starcel Litoral SA– suscribieron un contrato y se le concedió al Sr. Martínez Allue un poder especial irrevocable por parte de Starcel Litoral SA, por el término de 5 (cinco) años para el cobro de las mismas autorizándolo al uso de una cuenta corriente en el Banco de Galicia. Por lo expuesto, sostiene que no existió la menor injerencia en la administración de la sociedad y menos aún en las obligaciones fiscales

de la firma deudora y por lo tanto no se le puede atribuir el carácter de responsable en los términos de los arts. 6 y 8 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Sobre la sanción impuesta, expresa que no resulta posible atribuirle una conducta dolosa puesto que ello parte de haber presumido que era el encargado de la dirección de la sociedad, sin que existan elementos concretos del dolo que requiere la norma aplicada.

Ofrece prueba informativa y testimonial y por los argumentos que desarrolla, solicita que se dicte sentencia revocando los actos apelados, con costas y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 66/80 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Expone que en fecha 11 de julio de 2007 el recurrente presentó la renuncia al cargo de Presidente de Starcel Litoral SA y al día siguiente, la Sra. Edda Sansevovich –en carácter de nueva Presidenta del Directorio– le confirió mediante escritura poder especial al Sr. Martínez Allue para continuar administrando la cuenta de su principal cliente AMX Argentina SA (CLARO-CTI SA). Agrega que el 15 de febrero de 2010 el actor fue designado nuevamente como presidente de Starcel Litoral SA, por lo tanto entiende que el Sr. Martínez Allue estuvo permanentemente vinculado a la dirección y conducción efectiva de la sociedad referida, sin que el nombrado hubiera demostrado que la dirección de la misma fuera función privativa de la Sra. Sansevovich, considerando el ente fiscal que el recurrente tuvo directa intervención en la administración y/o decisiones respecto de los fondos de la sociedad.

Respecto de la multa aplicada, destaca que la misma es consecuencia de la conducta reprochable que ha observado y que ha creado en el juez administrativo la convicción de que su proceder ha sido guiado por el ánimo de evadir el impuesto en su justa medida en el carácter de responsable solidario de Starcel Litoral SA en ejercicio de la administración de la misma, sin que existan elementos que justifique la conducta desplegada, razón por la cual expone que procede la aplicación de la figura prevista en el art. 46 de la ley procedimental.

En cuanto a los intereses resarcitorios, solicita se confirmen los mismos toda vez que la actora no ha dado cumplimiento a las obligaciones a su cargo y no efectuar agravio alguno contra su aplicación.

Se opone a la prueba ofrecida por la contraria y solicita que se rechace el recurso incoado confirmando las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. Que a fs. 99 se abre la causa a prueba admitiéndose la producción de la informativa y testimonial oportunamente propuestas por la actora, disponiéndose a fs. 422/422 vta. la clausura el período probatorio y a fs. 444 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D". A f. 446 se ponen los mismos para alegar, obrando a fs. 460/462 y fs. 463/466 las presentaciones efectuadas al efecto por las partes. Finalmente a fs. 468 pasan los mismos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde dirimir acerca de la procedencia de la responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Miguel Angel Martínez Allue respecto de las obligaciones tributarias de la firma Starcel Litoral SA.

Que el recurrente alega que durante los períodos cuestionados no tuvo a su cargo ni la representación ni la dirección de la sociedad antes mencionada, sino que sólo tenía un poder especial para operar una cuenta corriente en el Banco Galicia para realizar cobranzas ante CTI y CTI SA, con lo cual los actos que realizó, en virtud de las facultades que dicho instrumento le confería, no encuadran en los supuestos contemplados en los arts. 6, 7 y 8 de la ley de rito fiscal.

Que al respecto, cabe señalar que el art. 8 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone –en su parte pertinente– que: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: e) Los terceros, que aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo”.

Que la responsabilidad recae en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales que son quienes se encuentran obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley, por lo que, en razón de tratarse de un incumplimiento ocurrido en ocasión de desempeñar una función que supone responsabilidad subjetiva y no haber demostrado el inculpado encontrarse en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente los deberes fiscales confiados a su custodia, concurren en cabeza del apelante de autos los supuestos antes señalados, por lo que resultaría en principio, aplicable en este caso la responsabilidad establecida por la ley fiscal.

Que del cotejo de los elementos agregados en los antecedentes administrativos se observa que:

– Mediante Acta de Asamblea General Extraordinaria de fecha 10 de julio de 2007, se trató la renuncia del Sr. Martínez Allue al cargo de presidente del directorio de Starcel Litoral SA, designándose en su reemplazo a la Sra. Edda Margarita Sansevovich y al Sr. Carlos Darío Pelichia como director suplente; asimismo, en dicho instrumento se hace constar expresamente el otorgamiento de un poder a favor del Sr. Martínez Allue para interactuar con CTI (Cía. de Teléfonos del Interior SA); mientras que por Acta de Asamblea Ordinaria de fecha 15 de febrero de 2010 se acepta la renuncia de la Sra. Sansevovich al cargo de presidente del directorio, designándose en su lugar nuevamente al Sr. Martínez Allue (vide ant. fs. 148/150 cpo. Nº 2 Ganancias y fs. 15/16 ant. adm. cpo. circularizaciones responsabilidad solidaria).

– Que a través de poder especial otorgado en favor del actor, Starcel Litoral SA le confiere facultades suficientes para realizar determinados actos relativos a gestiones bancarias y de administración, entre los que se detallan: “operar sobre la cuenta corriente Nº 9207-4 0748-1 del Banco Galicia, pudiendo hacer depósitos de todo género de valores y extraer todo o parte de esos depósitos existentes a la fecha ... librar, endosar, descontar, adquirir, enajenar, dar en cesión, y negociar de cualquier modo y con cualquier persona, sociedad o compañía cheques o valores de cualquier tipo; actuar como garante, endosante, aceptante o avalista;. ..., conformar o impugnar los saldos activos y pasivos; pedir y retirar chequeras y cheques rechazados, librar cheques aún en descubierto; solicitar créditos y garantizarlos; modificar límites de créditos o acuerdos en descubierto acordados ...” “... actuar ante CTI y/o CTI SA y/o Compañía de Teléfonos del Interior Sociedad Anónima, pudiendo cobrar y percibir pagos ordinarios y extraordinarios de todos los servicios que dicha empresa presta ... celebrar libremente contratos y acuerdos, dentro de la gestión comercial, que podrá aprobar, confirmar, rectificar, subsanar, modificar reconocer, prorrogar y renovar, rescindir, y extinguir ... y realizar en fin cuantos más actos, gestiones, trámites y diligencias seas conducentes para el mejor desempeño del presente mande” (vide ant. adm. fs. 15/19 cpo. contestación de vista res. 349/14 y 350/14 y fs. 21/23 Cpo. circularizaciones-responsabilidad solidaria).

– Que el Sr. Martínez Allue figura como “Presidente” y “Apoderado” de la empresa en la entidad bancaria donde la firma tiene la cuenta Nº 9207-4 078-1 aludida en el poder especial referido precedentemente (vide fs. 14 ant. adm. Cpo. circularizaciones-responsabilidad solidaria).

V. Que, en este contexto, es importante destacar que corresponde al recurrente aportar la prueba irrefutable y concluyente para desvirtuar la responsabilidad, desde el plano de la imputación subjetiva, que recaer en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales que son, como se dijera, quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley.

Que en tal sentido cabe hacer mérito de las probanzas producidas en autos.

De los testimonios rendidos (vide fs. 140/144, 155/155 vta. y 158/158 vta. de autos) se desprende que dos de los deponentes (Sr. Tira y Sra. Depaolis) fueron empleados de la firma Starcel SRL y otro (Sr. Pelichia) era titular de la empresa Salucom, manifestando todos ellos conocer al Sr. Miguel Angel Martínez Allue y que no tenía relación con la firma Starcel Litoral SA ni participaba en la toma de decisiones de la misma durante los períodos objetados, indicando que la Sra. Silvina Kovacevich era quien tomaba las decisiones. Que no obstante ello, de las respuestas dadas a los restantes puntos del pliego acompañado al efecto se evidencia una marcada discordancia con lo antes expuesto.

Puntualmente el Sr. Pelichia manifiesta que su actividad era de subagente de la empresa Claro, la Sra. Kovacevich era la responsable comercial de la firma Starcel Litoral SA, pero aclara que “las tareas eran desarrolladas en representación de la titular de la empresa que era su madre, quien se llama Edda ...” de la que no recuerda el apellido, y que el pago por las comisiones eran abonadas por Starcel Litoral SA mediante transferencia electrónica. Agrega que la empresa figuraba a nombre de la madre de la Sra. Kovacevich por tener esta algún tipo de impedimento que le imposibilitaba tener la empresa a su nombre.

Por otra parte, los testigos Sr. Tira y Sra. Depaolis afirman que la Sra. Kovacevich era la dueña de la empresa; que al ser interrogados sobre si el Sr. Martínez Allue tenía o utilizaba las claves bancarias de la firma, el primero de los nombrados dijo no saber de ello, mientras que la Sra. Depaolis afirma que el actor no poseía ninguna clave, por el contrario, las tenía ella.

Que a tenor de lo expuesto, más allá de los dichos de los testigos, no hay elementos o indicios que surjan de los testimonios que hagan referencia a la falta de responsabilidad –o causal que exima de la misma– del Sr. Martínez Allue en su carácter responsable de la firma Starcel Litoral SA, toda vez que ninguno de los ponentes especifica si la dirección y/o administración de la firma era exclusividad de la Sra. Silvina Kovacevich.

Que no puede pasarse por alto que los testigos Sr. Roberto Tira y Sra. María Rosa Depaolis resultan ser empleados de la firma Starcel SRL –y no de Starcel Litoral SA– hecho que le resta valor probatorio a la medida reseñada, toda vez que éstos no pudieron tener conocimiento exacto del papel que desempeñaba el Sr. Martínez Allue en la dirección de esta última.

Asimismo, cabe resaltar que si bien el testigo Carlos Darío Pelichia dice ser representante de la empresa Selucom SRL, surge tanto del Acta de Asamblea General Extraordinaria y del Acta de Asamblea Ordinaria (de fecha 10 de julio de 2007 y 15 de febrero de 2010 respectivamente) que el mismo era el Director Suplente de la firma Starcel Litoral SA durante los períodos objeto de la presente como en 2010 (vide ant. fs. 148149/150 cpo. Nº 2 Ganancias), con lo cual no podía negar la relación entre Sr. Martínez Allue y la sociedad, así como tampoco desconocer si el actor utilizaba claves bancarias de la firma, siendo llamativo que no hiciera constar el cargo que desempeñaba en la citada empresa al responder por las generales de la ley.

Que así se ha dicho que "... la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas ... Que, las personas deponentes revestían, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o amigos del actor ... Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada "aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente ..., en certificaciones de sus propios dependientes ... porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes" (conf. criterio CSJN in re S.I.A. S.A. 06/09/1967)". ("Wree Helmuth Tomás", Sala B de este Tribunal, sentencia del 30/9/2002).

En cuanto a la prueba informativa, y si bien surge de la respuesta parcial brindada por el Fisco Nacional que el Sr. Martínez Allue no operó con la Clave Fiscal de Starcel Litoral SA, no puede obviarse que allí se indica el actor se encontraba habilitado –mediante F. 3283– a realizar actos de administración de la sociedad y llevar a cabo trámites fiscales en sentido amplio, entre ellos firmar declaraciones juradas; aceptar determinaciones presuntivas y ajustes de declaraciones juradas presentadas; interponer recursos administrativos, etc. (vide fs. 236/237 y 350/354 de autos).

Que en oportunidad de responder el oficio cursado al Banco Galicia, dicha entidad remitió copia del resumen de los movimientos de la cuenta corriente N° 9207-4 078-1, surgiendo que durante los períodos julio de 2007 a febrero 2010 que el actor figura como presidente y apoderado (vide fs. 14 ant. Cpo. circularizaciones-responsabilidad solidaria y fs. 115 de autos). Cabe destacar que, a pesar de las sucesivas reiteraciones efectuadas a petición de la parte actora y ordenadas por este Tribunal, la entidad finalmente ha brindado la información requerida de forma completa, y si bien de las planillas obrantes en el soporte magnético surge que se realizaron transferencias bancarias desde la cuenta de Starcel Litoral SA a la de la Sra. Kovacevich, de las mismas no se desprende quien efectivamente ordenó dichas transferencias, hecho que no arroja mayor luz a la cuestión debatida en autos (vide fs. 450/456 de autos).

A tenor de lo expuesto, y del análisis de la prueba, cabe concluir que las razones que invoca el actor para sostener que no tuvo a su cargo la representación, dirección de la sociedad objetada, ni tampoco facultades suficientes para ello, no se encuentra debidamente acreditado puesto que las probanzas rendidas carecen de fuerza suficiente para sustentar sus dichos y no demuestran la existencia de causales que lo eximan de la responsabilidad atribuida, toda vez que al firmar documentación, utilizar cuentas bancarias de titularidad del sujeto, cheques y celebrar contratos en nombre de Starcel Litoral SA, cobrar, presentar declaraciones juradas y demás, queda evidenciado que el Sr. Martínez Allue realizaba actos de administración y disposición de la firma, es decir, que aún sin ser director el actor tenía un rol activo en la administración de los fondos de la sociedad. Por lo tanto, no puede abstraerse de la responsabilidad generada por el incumplimiento de obligaciones tributarias durante su gestión.

Por ello, y en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en tanto extiende la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Miguel Angel Martínez Allue, respecto a obligaciones tributarias determinadas a la contribuyente Starcel Litoral SA en los impuestos y montos allí fijados.

VI. Que también procede confirmar la liquidación de intereses aplicada en los actos determinativos, ya que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y la actora no ha expresado agravio alguno el método empleado en su cálculo.

VII. Que resta pronunciarse respecto de las multas aplicadas graduada en tres tantos de los tributos dejados de ingresar, ello con fundamento en lo establecido en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley de rito.

Es dable advertir que a fin de aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la citada normativa, se exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el Fisco Nacional debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. En efecto, las presunciones previstas en el art. 47 de la ley de rito implican que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF –Sala V–, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Que por lo expuesto en los Considerandos precedentes, cabe concluir que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito tanto respecto al IVA como al Impuesto a las Ganancias y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa o reencuadre de las sanciones impuestas en autos como así tampoco para modificar las graduaciones dispuestas en sendos actos recurridos, corresponde disponer su confirmación.

VII. Que por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Los Dres. O’Donnell y Martín dijeron:

Que adhieren al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1.º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de \$ 26.552 (pesos veintiséis mil quinientos cincuenta y dos) por la representación procesal y de \$ 66.380 (pesos sesenta y seis mil trescientos ochenta) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, por las dos primeras etapas, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por los arts. 9, 7, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432).

3.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 26.173 (pesos veintiséis mil ciento setenta y tres) equivalente a 12,61 (doce con 61/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 65.434 (pesos sesenta y cinco mil cuatrocientos treinta y cuatro) equivalente a 31,53 (treinta y uno con 53/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/04/2019) y Dto. 1.077/17.

4.º) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).

Ante mí: Nicolás Agustín Ciafardini (secretario letrado int.).