República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-86698622-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Agosto de 2022

Referencia: Voc.XI. Exp. N° 37.501- "Agliano S.A. Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N°37.501-I** caratulado " **Agliano S.A**./ Apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I- Agliano S.A. interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 003/2013, dictada el 7 de enero de 2013 por la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplicó una multa de $54.714,93, imputándole haber presentado en forma inexacta la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006, con sustento en el art. 46 y presumiendo el dolo en su conducta por aplicación del art. 47, incs. a) y b), de la misma ley.

En primer lugar, plantea la inconstitucionalidad del art. 47 de la ley 11.683 por instaurar un sistema presuncional del dolo requerido por la figura de defraudación tipificada en el art. 46 de la misma ley que colisiona de modo directo con el principio de inocencia consagrado en la Constitución Nacional. Sostiene, además, que para que la conducta configure defraudación debe ser acompañada por el propósito de dañar y que no basta solamente con su comprobación objetiva. Agrega que es necesario que no haya ninguna duda respecto de su comisión, ni de la intención con la cual se cometió y que en su caso ese supuesto no se configuró, por lo que pide la revocación de la Resolución. Solicita, asimismo, la aplicación de la doctrina de los frutos del árbol venenoso en virtud que las planillas con información de capturas reales del Buque Pesquero Marianela sustento de la pretensión fiscal fueron obtenidas en un allanamiento ilegal y pide la eximición de la sanción para lo cual aporta ofrece prueba documental e informativa.

II- A fs. 55/66 contesta el recurso el Fisco Nacional, solicitando por las mismas razones esgrimidas por el juez administrativo, que se confirme la Resolución, con costas.

III- A fs. 71 se abre la causa a prueba y se ordena librar oficio al Juzgado Federal de Primera Instancia N° 1 del

Departamento Judicial Mar del Plata para que remita el Expte. “Galli, Pedro S/ Denuncia nro. FMP 130000101/2009” (EXP. N°763); a fs. fs. 108, se informa la imposibilidad de cumplir con lo requerido debido al estado procesal y la voluminosidad de la causa y la deja a disposición para la extracción de copias.

Además, fs. 85/107 obra copia de la sentencia de sobreseimiento del Sr. Ángel Juan Agliano- presidente de la firma Agliano S.A.- y del Sr. Sebastián Marcelo Agliano que fuera aportada por la recurrente.

A fs. 117 se clausura el periodo probatorio. A fs. 127 y a requerimiento de este Tribunal, la representación fiscal informa que Agliano S.A. incluyó la deuda en un plan de facilidades de pago –D172623- que luego fue declarado caduco por falta de pago y que el 30 de diciembre de 2013 el Fisco Nacional se presentó a verificarla en el proceso concursal. Por ello, hace saber que no le corresponden los beneficios de la ley 27.260.

A fs.142, se le requirió al Fisco Nacional que informara si la multa se encontraba alcanzada por el beneficio de condonación establecido en la ley 27.541, obrando su respuesta a fs. 143/146 en el sentido de que no correspondía dicho beneficio toda vez que el Plan D172623 estaba caduco y no se había reformulado ni tampoco pagado la deuda en forma directa. De ello se corrió traslado a la recurrente (fs. 149) que guardó silencio.

Mediante la PV-2022-30259909-APN-VOCXI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala y por el IF-2022-39280982-APN-VOCXI#TFN se ponen a alegar, haciendo uso de su derecho, únicamente el Fisco Nacional a fs. 161/163. Por ultimo a través del IF-2022-82521911-APN-VOCXI#TFN pasan a sentencia.

IV- Corresponde entonces pronunciarse sobre la legitimidad de la sanción aplicada en la Resolución recurrida, en cuyo análisis debe estarse al encuadramiento típico de la conducta del presunto infractor, configurado por los elementos objetivo y subjetivo de la infracción de defraudación que se le imputa, el cumplimiento al procedimiento previo a su imposición y, por último, su graduación.

Para ello cabe tener en cuenta que surge de las act. adm. que en el periodo fiscal 2006 la aquí recurrente fue allanada en su domicilio en virtud de una denuncia penal por incumplimiento a sus obligaciones en el Régimen Nacional de Seguridad Social procedimiento en el que se obtuvieron planillas confeccionadas por ella por el año 2006 con los ingresos por capturas de pescado del Buque Marianela, concretamente ventas efectuadas ‘en muelle’, es decir al costado del buque a diferentes establecimientos procesadores.

Agliano S.A. optó por conformar el ajuste fiscal y presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias determinando un mayor impuesto por $82.072,40 por las mayores ventas, lo que no está en discusión.

Y aún cuando no es la mera presentación de declaraciones juradas rectificativas lo que castiga el art. 46 de la ley 11.683, ni tampoco las diferencias numéricas que éstas puedan arrojar, y así lo ha manifestado en más de una oportunidad la Excma. Cámara (conf. “Laboratorio Pyam S.A.”, del 28/3/2005, entre muchos otros), lo cierto es que de la reseña de los antecedentes no queda duda de la configuración del elemento objetivo descrito en el tipo de dicha norma, cual es la presentación de declaraciones juradas inexactas, en el caso la presentada por Agliano S.A. en el curso del procedimiento de fiscalización en la que, no en forma espontánea sino luego de un allanamiento en su domicilio, reconociera mayores ingresos a los declarados en la original en el período fiscal 2006.

Respecto al elemento subjetivo, recaía sobre la recurrente probar en contra de su culpabilidad, lo que no hizo ni en esta instancia, ni en la previamente sustanciada. Si bien acreditó el dictado del sobreseimiento de los Sres. Ángel Juan Agliano- presidente de la firma Agliano S.A- y Sebastián Marcelo Agliano en la denuncia que tramitó ante la justicia penal, dicha sentencia se refiere a los delitos previstos en los arts. 7 y 9 de la ley 27.769

(t.v.), es decir delitos previsionales que no tienen relación alguna con la multa aplicada en la resolución recurrida.

Por otra lado, aun cuando Agliano S.A. invoca la nulidad de las planillas secuestradas en el allanamiento ordenado en la causa penal que fueron el sustento de la pretensión fiscal en la instancia de la fiscalización y luego de la declaración jurada rectificativa por ella misma presentada, no aportó ninguna decisión o actuación judicial que se haya expedido en tal sentido.

Ello, sumado a que no invocó, menos aún probó, otras circunstancias excepcionales que debidamente justificadas pudieren atenuar o inclusive eliminar la imputación infraccional llevan a este Tribunal a confirmar la multa aplicada (conf. "Importaciones Alfatex S.A.", del 9/5/02, entre otros).

Queda referirse por último al planteo de inconstitucionalidad del art. 47 de la ley 11.683, el que corresponde desestimar, por infundado, toda vez que no justifica de qué manera la aplicación de dicha norma en su caso concreto ha vulnerado su estado jurídico de inocencia. Cabe recordar, además, que en el criterio de la Cámara "*…el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción* (…) *El artículo 47 ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/ D.G.I.", del 15/04/09)".*

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

Que corresponde referirse a la procedencia de la multa aplicada en autos.

Que respecto al art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re "MG Promociones SRL" (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que "... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito."

"De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco"

"Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño".

Del acto apelado surge que en la declaración primitiva del Impuesto a las Ganancias período fiscal 2006, consignando monto "cero", rectificando posteriormente ello a instancias de la fiscalización y declarando gravamen a ingresar (fs. 23)

Al respecto, cabe señalar que tal declaración inicial era inexacta, en virtud de que en ella no se reflejaba la situación económica real del contribuyente con relación al impuesto referido y, por otra parte, es del caso aclarar que las infracciones de esta naturaleza el dolo consiste en el ánimo o la intención deliberada de no pagar el impuesto, o de pagarlo en una medida menor que la debida.

Que el artículo 47 establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en 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. esta Cámara, Sala V, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”). En el caso concreto se invocan los incisos a) y b) de ese artículo: "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 las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 b; 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".

Que cabe desechar el planteo de inconstitucionalidad que formula la recurrente sobre el art. 47 de la ley de rito, toda vez que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal, lo que no ha ocurrido en este caso.

Sin perjuicio de ello, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314” (…) “ En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados” para luego agregar que no existe una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación, remarcando que la intención defraudatoria -indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto- "sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado..." (cfr. Sala V de la Alzada in re "Las Pirguas SRL” sentencias del 31 de agosto de 2007 y en igual sentido la Sala IV in re "Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva" sentencia del 9 de junio de 2005)

Sentado ello, la conducta endilgada a la aquí recurrente comprensiva del elemento intencional puede considerarse probada en autos si se atiende a que la actora presentó su declaración jurada primitiva en cero, no resultando atendible su alegación respecto de que no tuvo intención de defraudar, puesto que de no haber sido fiscalizado, probablemente jamás las hubiera rectificado. En efecto, la imputación se ajusta claramente en lo previsto en el art. 46 de la ley 11.683, máxime cuando presentó la rectificativa con posterioridad al inicio de la verificación fiscal, por lo que no se puede considerar que su obrar haya sido espontáneo (cfr. Sala IV de la CNACAF, “Di Iorio, Salvador Pablo c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 28 de marzo de 2019)

Por lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada con costas.

Del resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar la Resolución N°003/2013, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en el carácter de representación procesal $5.000 y por el patrocinio letrado $8.000, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en consideración la naturaleza de la causa, el monto del litigio, las etapas procesales cumplidas, y de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432. Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.19 13:53:49 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.19 14:13:32 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.19 15:26:48 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.19 15:26:49 -03:00