23466/2022 NAVALES, PABLO ANGEL (TF 42327-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, febrero de 2025.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Navales, Pablo Ángel (TF 42327-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 122/125, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución nº 1/2015** que determinó el Impuesto al Valor Agregado del Sr. Pablo Ángel Navales correspondiente a los períodos fiscales 1/2008 a 12/2009, con más intereses resarcitorios, y aplicó una multa en los términos de los arts. 46 y 47, incisos a y b, de la ley 11.683. Impuso las costas al vencido.

Para así decidir, y en lo que aquí interesa, manifestó que el contribuyente no había cumplido los requerimientos efectuados en la etapa de fiscalización y, previa vista (28/11/13) y solicitud de suspensión de plazos (el 29/11/13), el 6/06/14 había informado que pondría a disposición los comprobantes que "*no fueron extraviados*". A fin de acreditar dicha circunstancia, destacó que el actor acompañó copia simple de una exposición efectuada ante la Dirección Provincial del Registro de las Personas en la que dejó constancia de haber extraviado declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, Ganancias y SUSS, así como el libro IVA y la documentación relacionada con su actividad comercial y profesional posterior a 2007.

Advirtió que el accionante se había limitado a "*exponer*" el extravío sin denunciarlo y lo había hecho el 4/04/14, "*habiendo transcurrido más de seis meses de iniciada la fiscalización y luego de varios requerimientos efectuados por el Fisco Nacional sobre dichos registros*", y "*sin indicar siquiera si el mismo se produce, por ejemplo, como consecuencia de un robo, por destrucción, pérdida, etc.*" (fs. 124).

Puso de resalto que la copia simple en la que expuso el extravío contiene una leyenda conforme la cual "*LA REPARTICIÓN Y EL FUNCIONARIO ACTUANTE NO CERTIFICAN LA VERACIDAD DE LOS HECHOS INCLUIDOS EN LA PRESENTE, LA QUE CORRE POR EXCLUSIVA CUENTA DEL DECLARANTE*" (fs. 124).

Puntualizó que el actor había ofrecido prueba informativa dirigida a los proveedores (que no identificó) que habrían emitido las facturas que originaron los

USO OFICIAL

créditos fiscales computados, pero —a pesar de las reiteradas intimaciones cursadas por el Tribunal Fiscal— no había arbitrado los medios para producirla.

En ese escenario, entendió que el contribuyente no había revertido las conclusiones del juez administrativo por lo que correspondía ratificar la resolución determinativa.

Confirmó la aplicación de los intereses resarcitorios, toda vez que el actor no se había agraviado ni acreditado causales exculpatorias.

Respecto a la multa impuesta, aseveró que el Sr. Navales: (i) omitió el pago del Impuesto al Valor Agregado en su justa medida por haber declarado créditos fiscales sobre los que no demostró su existencia; y (ii) no aportó prueba alguna que permita desvirtuar la conducta endilgada y/o acreditar la concurrencia de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente.

Por último, señaló que, de acuerdo con el ajuste efectuado, la diferencia entre el impuesto ajustado y lo declarado resultaba superior al 60%, lo que permitía concluir que el Fisco ha receptado adecuadamente la presunción del art. 47, inc. b, de la ley 11.683 y la graduación de la sanción.

A fs. 153/153vta. el *a quo* reguló los honorarios a favor de la Dra. Sibona por su actuación en el doble carácter de apoderada y patrocinante del Fisco que fue apelada por bajos a fs. 156.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, **el actor interpuso recurso de apelación** a fs. 132 y expresó agravios a fs. 138/147vta., que fueron contestados a fs. 163/176vta.

Indicó que había aportado todas las facturas “A” que no habían sido extraviadas pertenecientes a los períodos 2008 y 2009 y listados con la registración de las facturas de compras de enero de 2008 a diciembre de 2009, respaldados con los comprobantes originales de compras del año 2008 (un lote) y 2009 (tres lotes).

Reiteró que nunca había operado con el Sr. Luis César Alegre ni computado concepto fiscal alguno por facturas emitidas por aquél.

Alegó que, si la copia simple relativa al extravío de documentación no resultaba suficiente, el organismo fiscal debió haber intimado a presentar el original y/o citado a la funcionaria que suscribió la denuncia, a fin de corroborar la veracidad de la exposición denunciada. En este punto, destacó que la prueba testimonial dirigida a probar la autenticidad del extravío le había sido denegada.

Precisó que también había ofrecido prueba informativa para reconstruir la materia imponible atento a la pérdida de la documentación respaldatoria y el organismo fiscal tampoco la había admitido.

Puso de resalto que el Fisco no había circularizado a quienes emitieron las facturas ni había concurrido a sus domicilios a fin de que informaran si habían

concertado las operaciones impugnadas y, en su caso, acompañaran la documentación respaldatoria.

Destacó que volvía a "*ofrecer la prueba informativa arbitrariamente denegada que demuestra la existencia y veracidad de las operaciones*" (fs. 143).

Esgrimió que la multa impuesta no correspondía, en tanto se basaba en ajustes improcedentes. Advirtió que el demandado no había indicado ni probado la maniobra fraudulenta detectada e imputada y/o la configuración de los hechos objetivos previstos en el art. 47, incisos a y b, que funcionaban como "indicios". En subsidio, solicitó que: (i) la multa fuese graduada en su mínimo legal, en atención a su falta de antecedentes sumariales y a la ausencia de debida motivación en la resolución sancionatoria; y (ii) las costas fueran impuestas por su orden.

Requirió prueba informativa dirigida a "*todos los proveedores que emitieron las facturas que originaron el cómputo del crédito fiscal impugnado en estas actuaciones, a los efectos de que informen*" si le facturaron bienes o servicios al actor durante el período 1/2008 a 12/2009 y, en caso afirmativo, indiquen los detalles de la prestación y remitan copia de las facturas involucradas. Asimismo, solicitó la producción de prueba testimonial "*de conformidad con el interrogatorio que oportunamente presentaré a la Sra. Laura Esther Lombardi, funcionaria del registro de las personas que suscribe la denuncia de extravío presentada por el contribuyente*" (fs. 146vta./147).

3º) Que, con carácter preliminar, cabe aclarar que el art. 260, inc. 5°, del CPCCN ―aplicable en la especie en virtud de lo dispuesto en el artículo 197 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificatorias― establece que se podrá solicitar la apertura a prueba en la Alzada cuando: a) se alegue un hecho nuevo, posterior a la oportunidad prevista por el art. 365, o se tratare del caso previsto por el segundo párrafo del art. 366 con relación a la apelación contra la denegatoria del hecho nuevo; y b) se indique las medidas probatorias denegadas en primera instancia o respecto de aquéllas que hubiese mediado declaración de negligencia, que tengan interés de replantear en los términos de los artículos 379 y 385 *in fine* (conf. esta Sala *in re* "Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 17/12/19).

Por otra parte, debe advertirse que el replanteo requiere como presupuesto de admisibilidad que la petición sea fundada, es decir, que ello implica satisfacer la carga procesal de aportar las razones fehacientes que sirvan de sostén suficiente para hacer viable la medida (C.Nac.Civ., Sala A, 3/6/80, Sala B, 13/5/77, Sala

USO OFICIAL

F, 18/5/71 y esta Sala *in re* "Abbiendi SAIC c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 21/12/17). En efecto, la doctrina tiene dicho que "*corresponde que el interesado aporte razones suficientes para que sea viable en segunda instancia, y tratándose de negligencia, justificar cumplidamente que de su parte no hubo demora, desidia o desinterés en producir la respectiva probanza*" (Fassi, Santiago C., y Yéñez, César D., *Código Procesal Civil y Comercial Comentado, Anotado y Concordado*, Tomo ", 3ra. Edición, 1989, p. 468).

En el caso, acceder a la pretensión del actor importaría tanto como **admitir prueba en segunda instancia que pudo producirse en sede del Tribunal Fiscal con la debida diligencia** de la parte proponente (cfr. esta Sala *in re* "Tango Pampa TF 48062-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/10/22 y Sala III, *in re* "Buenas Siembras SRL (TF 19545-I) c/DGI", sent. del 11/10/11).

En este punto, es dable mencionar que las pruebas solicitadas ante esta instancia son idénticas a las ofrecidas ante el ente jurisdiccional y admitidas por él (cfr. fs. 29vta. y 100). Asimismo, se advierte que a fs. 103, dicho organismo intimó al actor a presentar el interrogatorio de la prueba testimonial ofrecida, bajo apercibimiento de tenerlo por desistido. Frente al incumplimiento por parte del interesado, el TFN dio por decaído su derecho a producir esa prueba y, en esa ocasión, lo intimó a informar si mantenía la informativa y a arbitrar los medios para su producción (fs. 105). Atento a la inactividad registrada por la parte actora, el *a quo* la tuvo por desistida de dicha prueba y clausuró el período correspondiente (fs. 108); todo lo cual sella la suerte adversa de su pretensión.

A ello corresponde añadir que las cuestiones de hecho y prueba se encuentran reservadas al conocimiento del Tribunal Fiscal pues, en principio, exceden el ámbito del recurso previsto en el artículo 86, inciso b, de la ley 11.683; salvo en el supuesto de error manifiesto o arbitrariedad que autorizan a la Alzada a apartarse de las conclusiones a que aquél arribó y disponer la producción de prueba, pero que —como se verá más adelante— no se configuran en el presente caso (cfr. Sala II, *in re* "Transportadora de Energía SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 10/02/15 y Sala V, *in re* "Maxiconsumo S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 23/08/18).

En atención a lo expuesto, **no corresponde hacer lugar al ofrecimiento de prueba de la parte actora** formulado en el apartado III del memorial.

4º) Que, respecto al **fondo de la cuestión**, este Tribunal tiene dicho que "*cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su*


#36502786#443342062#20250211103918230

USO OFICIAL

derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre" ("Bisi S.R.L. (TF 27.386-I) contra D.G.I.", sent. del 12/06/14).

En el caso y conforme surge de las constancias obrantes en las presentes actuaciones, la orden de inspección que dio origen a la fiscalización del actor se inició en el marco de la causa penal nº 32058 por ser usuario de facturas emitidas por Luis César Alegre, proveedor considerado apócrifo. De acuerdo al informe final de inspección, el actor compulsó el expediente y se limitó a aseverar que no había operado con el Sr. Alegre, sin acompañar documentación respaldatoria alguna y denunciado su extravío (conf. 260/268 de las actuaciones administrativas). Posteriormente, el actor acompañó los documentos que no habían sido extraviados (cfr. fs. 281 y ss. de las actuaciones administrativas) y la fiscalización reformuló los saldos de las declaraciones juradas proyectadas. No obstante, el demandado destacó que "*los comprobantes arrimados para su consideración no justifican el total de crédito fiscal computado por el contribuyente en los períodos 2008 y 2009, resultando importes a ingresar a favor del Fisco*" (fs. 318 de las actuaciones administrativas).

En lo atinente al extravío, la resolución determinativa precisó que la exposición de dicha situación ante la Dirección Provincial del Registro de las Personas "*constituye una simple manifestación del deponente ante el funcionario, quien se limita a tomar nota de lo que se le expone, no constituyendo por sí prueba de lo denunciado*" (fs. 404 de las actuaciones administrativas). Por su parte, el organismo fiscal explicó que "*precisamente, ante la inacción del contribuyente, es que la fiscalización actuante tuvo que reconstruir el crédito fiscal y las retenciones declaradas contado únicamente con la información de los sistemas informáticos del organismo (CITI VENTAS)*" (fs. 404 de las actuaciones administrativas).

En este escenario, cabe recordar que el TFN dio por decaído el derecho de la recurrente a la producción de la prueba informativa y testimonial ofrecida por inacción del actor (fs. 105 y 108).

Ello así, la compulsa de la causa permite advertir que el recurrente no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco. En este sentido, es preciso aclarar que la parte actora debió acreditar la supuesta existencia de las operaciones que originaron el cómputo del crédito fiscal correspondiente.

Cabe precisar que en materia de prueba, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (*Fallos*: 328:53).

Frente a los elementos aportados por el ente fiscal, pierden credibilidad las operaciones denunciadas y es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de probar la existencia real de aquéllas, lo que no ha sucedido en autos (cfr. esta Sala *in re* "Leones de Bleek SAAYC c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 19/04/18).

En nada modifica lo expuesto la circunstancia del extravío referenciada por el actor en su memorial puesto que, tal como puso de resalto el *a quo*, su sola manifestación es insuficiente para tener por demostrada la existencia de las operaciones impugnadas por el Fisco. Máxime, cuando el interesado no arbitró los medios necesarios para producir la prueba informativa ofrecida que estaba destinada a demostrar la existencia de las operaciones relativas a los créditos fiscales incorporados en las declaraciones juradas impugnadas por la demandada.

En conclusión, las razones expresadas por el actor en su memorial no refutan en debida forma los argumentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión recurrida, por lo que corresponde desestimar el recurso interpuesto y confirmar el ajuste practicado en concepto de Impuesto al Valor Agregado, con los intereses correspondientes ―que no han sido objeto de agravio particular ante esta instancia―.

5º) Que, la configuración del **ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683** 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.

Así como la omisión de pago de impuestos ―presupuesto de hecho descripto en el artículo 45 de la ley de procedimiento― es una figura cuyo elemento

intencional surge del acaecimiento del hecho mismo ―por presumirse la existencia, al menos, de *negligencia* en la presentación de las declaraciones juradas―, en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha *de ser probada* por la Administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias que alega la representación fiscal ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia.

Ello *no obsta*, sin embargo, a que la necesidad de una efectiva defensa del erario fiscal justifique que el legislador arbitre una serie de hechos que ―razonablemente elegidos― permitan inferir la existencia de una conducta dolosa merecedora de una sanción más grave, sin perjuicio del reconocimiento del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción.

USO OFICIAL

Asimismo, cabe recordar que "*en el campo del derecho represivo tributario rige 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 pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente* (*Fallos*: 327:5345). Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (cfr. esta Sala en la causa "Masa Argentina (TF 35168I) contra D.G.I.", sent. del 13/02/14; "Felipe S.A. (TF 35355I) contra D.G.I.", sent. del 04/02/14; "Cargo Services SRL c/ Dirección General Impositiva s/ nueva reglamentación", sent. del 21/11/13; y "Centro Médico Laboral La Plata SRL (TF 32493-I) c/ DGI", sent. del 19/11/13, entre otros).

Ahora bien, tal como se observa en el acto obrante a fs. 2/16vta, el Fisco puntualizó que "*el responsable ha presentado sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, perjudicando al fisco con liquidaciones que no se compadecen con la realidad al deducir créditos fiscales y retenciones cuya procedencia no fue justificada en virtud de no aportar la documentación que acredite su cómputo*" (fs. 12). Señaló que "*la comprobación de la intención defraudatoria concomitante al aspecto material ya consignado, está dada precisamente como resultado de los hechos comprobados, los cuales unidos a las inferencias lógicas necesarias, operan como un plexo sólido de acreditación de una voluntad final que conoce y quiere la realización del tipo objetivo*" (fs. 12vta.). Añadió que, si bien el actor carecía de antecedentes, "*se advierte en su accionar la gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal que los mismos evidencian, al deducir créditos fiscales y retenciones injustificados*" (fs. 13).

Por su parte, es dable aclarar que en el presente caso no se configuran las circunstancias puntuales y concretas (en especial, la existencia *comprobada* de las prestaciones impugnadas) que fueron valoradas por esta Sala *in re* "Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 17/12/19 y "L Guillón SA (TF 48180-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/06/24, para recalificar las multas por defraudación allí involucradas.

Por último, tampoco se advierten razones para modificar la graduación de la multa aplicada que fue oportunamente analizada por el *a quo*.

6º) Que, con relación a **las costas** impuestas en la anterior instancia, este Tribunal no encuentra motivos para modificar el criterio empleado y apartarse del principio objetivo de la derrota. Respecto a las de esta Alzada, se imponen también a la vencida (art. 68, CPCCN).

Por lo demás, se advierte que no obra agregada la constancia de notificación dirigida al actor respecto a la regulación de honorarios obrante a fs. 153/153vta. En consecuencia, se **difiere el tratamiento del recurso de fs. 156** hasta tanto sea subsanada la referida omisión en sede del Tribunal Fiscal.

En función de todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: **a)** desestimar la prueba ofrecida ante este Tribunal y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravio, con costas en ambas instancias a la parte actora vencida (art. 68 y 279, CPCCN); y **b)** diferir el tratamiento del recurso de fs. 156 en los términos dispuestos en el considerando 6º *supra*.

El Dr. Rogelio W. Vicenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y ―oportunamente― devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 11/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#36502786#443342062#20250211103918230

23466/2022 NAVALES, PABLO ANGEL (TF 42327-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

USO OFICIAL

Fecha de firma: 11/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#36502786#443342062#20250211103918230