Expte. N° 01275/2025.-

Buenos Aires, 30 de abril de 2025.- AP

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Pasadore, José Luis (TF 29219-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que, con fecha 26/04/2024, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación -por unanimidad- confirmó las resoluciones N° 229/06 y N° 230/06, emitidas la División Revisión y Recursos de la Dirección Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación del actor en el Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 12/2000 a 12/2002- y en el Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2000, 2001 y 2002-, con más intereses resarcitorios y costas.

Por otra parte, por mayoría, en cuanto aquí importa por ser materia de recurso ante esta instancia, el Tribunal *a quo* reencuadró las multas en la figura de omisión prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o 1998 y modif.), las graduó en el mínimo legal y distribuyó las costas en el orden causado.

Por último, reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional (ver fs. 131/133 vta., según la foliatura del margen superior derecho en el documento digitalizado).

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Fiscal de la Nación se pronunció –en cuanto a la resolución de esta instancia importa– del modo que sigue.

Que, en primer lugar, la Dra. O´ Donnell sostuvo que, del análisis de las circunstancias de los hechos se desprende que el Sr. Pasadore no presentó las declaraciones juradas en ambos gravámenes configurándose de ese modo el elemento objetivo que merece el reproche fiscal; pero que no se encontraba debidamente acreditado que su conducta procedía de una intención dolosa o de maniobras con intención de engañar al erario público.

En este sentido, recordó el criterio expuesto por esta Cámara al resolver la causa: "Desartex S.A.", en fecha del 18/07/2019, y transcribió que: *“…la figura de la defraudación -tipificada en el artículo 46 de la Ley N° 11.683- requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Ello, en la medida en que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error en la víctima de defraudación (in rebus, "Carlos Romero Hijos y Cia. S.A.", del 2/05/2005; y "Sacks, Santiago (TV 20.669- c/D.G.I.", del 15/09/2010)”.*

Por otro lado, indicó que, si bien “juez administrativo” recurre a la presunción de dolo del art. 47, inc. a) de la ley 11.683, no fundó la elección. En este sentido, recordó que dicha norma incorpora diferentes presunciones legales "*iuris tantum"* y que, como consecuencia, una vez que el Fisco Nacional prueba que en el supuesto bajo examen se configuró 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.

Pero en el caso, determinó que esa prueba no fue debidamente rendida, lo que implicaba que la conducta del Sr. Pasadore debía ser reencuadrada en la figura prevista en el art. 45 de la ley citada, graduándoselas en el mínimo legal, con costas en el orden causado según art. 184, *in fine*, ley 11.683.

Por su parte, el Dr. Martín estimó que las multas aplicadas debían ser ratificadas en cuanto a su tipificación y graduación, con costas.

Ello, en virtud de que se encontraban acreditados los elementos que permitían encuadrar la conducta del recurrente en dicha figura infraccional al existir una grave contradicción entre los hechos que fueron ratificados, ya que, si bien no presentó las declaraciones juradas de

los impuestos mencionados, su inscripción en el Monotributo demostró una actitud de disimulo del correcto encuadre de las transacciones realmente atribuidas.

Por último, la Dra. Gómez, en cuanto a las sanciones aplicadas señaló que: *"...surge de las resoluciones de marras que la contribuyente no presentó las declaraciones juradas correspondientes a los tributos allí determinados (vide fs. 4 y 29) por lo tanto al no haberse configurado el aspecto objetivo de la infracción endilgada, corresponde dejar sin efecto la imputación efectuada con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1978)" (sic).*

Así, consideró que la conducta desarrollada por el contribuyente encuadraba en la figura contemplada en el art. 45 de la ley de rito fiscal, configurándose tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del tipo infraccional y que ante la existencia de alguna circunstancia eximente de la sanción, correspondía reencuadrar -en cuanto a ambas resoluciones- en el art. 45 de la ley 11.683 graduando la sanción en el 50% de los tributos dejados de ingresar, con costas en el orden causado conforme con el último párrafo del art. 184 de la ley citada.

III.- Que, contra lo así decidido, apelaron ambas partes. El Fisco Nacional interpuso apelación (ver fs. 140), habiendo expresado agravios el 08/07/2024 (ver fs. 149/155), los cuáles no contestó la parte actora, traslado oportunamente conferido el 12/07/2024 (ver fs. 157).

A su vez, el 07/05/2024 (ver fs. 139) el Fisco Nacional apeló la regulación de honorarios.

Por otra parte, se deja constancia que la sentencia antes mencionada fue apelada por la parte actora el 14/06/2024 (ver fs. 141), sin embargo, el Tribunal a *quo* lo declaró desierto el 19/06/2024 (ver fs. 143).

IV.- Que, el Fisco Nacional en su memorial, tras reseñar los antecedentes del caso y lo resuelto por el Tribunal *a quo,* enfatizó que consideraba errada la decisión, en cuanto consideró que no se encontraba debidamente acreditado que la conducta del contribuyente hubiera estado precedida de una intención dolosa o provenga de maniobras con intención de engañar al erario público.

Por otra parte, se agravió por cuanto el Tribunal Fiscal determinó que el "juez administrativo" recurrió a la presunción de dolo del art. 47, inc. b) de la ley 11.683, pero que no fundó la elección.

Argumentó que el "juez administrativo" se expidió sobre la conducta del contribuyente en ambas resoluciones sancionatorias y que justificó la maniobra efectuada por él para evadirse del ingreso del tributo, lo que distaba de poder ser tipificada como fruto de su impericia, negligencia o imprudencia.

A continuación, transcribió el voto minoritario del Dr. Martin y sostuvo que el hecho inferente que activa la presunción del inciso b) del artículo 47 de la ley procedimental, se encuentra debidamente acreditado con la condición de monotributista del recurrente al existir, tal como sostuvo el Dr. Martín, *"…una actitud de disimulo del correcto encuadre de las transacciones realmente atribuidas…".*

Remarcó que la parte actora no rindió prueba alguna de que los fondos detectados en sus cuentas bancarias no eran de su propiedad, sino de un tercero, ni exhibió documentación que le permitiera atribuírselos o darle una explicación diferente sobre su origen, máxime cuando el Sr. Pasadore resultó ser titular de la cuenta.

Destacó la calificación de la conducta del actor como "dolosa" no se fundó -exclusivamente- en la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado, tal como indicó el Tribunal *a quo*.

Citó jurisprudencia que -según entendió- avala su postura.

Concluyó que no se ajusta a derecho el reencuadre de las multas al mínimo legal y solicitó la confirmación de las multas impuestas, las que fueron debidamente encuadradas en el art. 46 de la ley de rito y justamente graduadas por el "juez administrativo".

V.- Que, sentado lo anterior, cabe señalar que llega firme a esta instancia la determinación de oficio de la obligación del actor en el Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 12/2000 a 12/2002- y en el Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2000, 2001 y 2002-, con más intereses resarcitorios y costas.

Ahora bien, mediante las resoluciones N° 229/06 y N° 230/06 (DV RRME) el Sr. Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la D.G.I., impuso al contribuyente las sanciones de multas en los términos de los arts. 46 y 47, inc. b), de la ley 11.683,

vinculadas con el motivo de ajuste determinado en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias, con más costas (ver fs. 4/52).

No obstante, corresponde recordar que lo que aquí se discute es que el Tribunal *a quo* reencuadró las multas en la figura de omisión prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o 1998 y modif.), las graduó en el mínimo legal y distribuyó las costas en el orden causado.

VI.- Que, en este contexto, es necesario determinar si se cumplen con los elementos objetivos y subjetivos previstos en el artículo 46 de la L.P.T., a fin de establecer si el contribuyente es susceptible del reproche fiscal formulado por el Fisco Nacional.

En este sentido, corresponde recordar que la conducta que reprime el artículo 46 de la LPT, -según texto vigente al momento de los hechos- en primer término, es la denominada "defraudación fiscal", al establecer que: *"[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosas, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

Como puede advertirse, se sanciona una conducta dolosa y deliberada, que se concreta cuando, a través del ardid o engaño, se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado Nacional con un ingreso tributario menor al que hubiera correspondido (cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, *"Procedimiento Tributario, Ley 11.683 -Decreto 618 -618/97"*, La Ley, Buenos Aires, 7º edición actualizada, 2011, página 354, concepto recientemente reproducido de modo sustancialmente similar en: Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, *"Procedimiento Tributario, Ley 11.683 -Decreto 618 -618/97"*, editorial Errepar, Buenos Aires, 2025, página 426, y esta Sala, en autos 40.325/2013 *"Calera Olazábal S.R.L. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 12/12/2013 y sus citas; entre otros).

En concreto, en alusión a la secuencia que caracteriza al obrar fraudulento que subyace en el artículo 46 transcripto, téngase presente que la configuración del ilícito tipificado en este precepto requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes elementos: la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, un error de la víctima del ilícito y la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito (cfr. esta Sala, en autos: 71.679/2022, *"El Molino S.R.L. (TF 37821-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo",* resol. del 12/7/2024 y sus citas; entre muchos otros).

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización de la trasgresión, el Alto Tribunal 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 resulte culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 271:297, entre otros).

Por tanto, partiendo de la consideración según la cual no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume 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. C.S.J.N., *Fallos:* 278:266, entre otros).

A ello, retomando cuestiones previamente abordadas, añádase que, de acuerdo al texto del artículo 46 de la ley 11.683, la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (cfr. esta Sala, en autos: 38.809/2013, "*Caligari, Pericles (TF 34.520-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 3/12/2013 y su cita; entre otros).

A su turno, el artículo 47 de la L.P.T. establece los supuestos que habilitan presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Esta norma prevé que: *"[s]e presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando…"*, inciso b): *"[c]uando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible."*

VII.- Que, sentado ello, es dable señalar que el actor no presentó las declaraciones juradas por Impuesto a las Ganancias e I.V.A., por lo que el elemento objetivo se encuentra acreditado.

Por otra parte, corresponde precisar que el ente recaudador detectó la existencia de depósitos bancarios en cuentas de titularidad del Sr. Pasadore, los cuales fueron imputados a ventas no declaradas de la actividad y determinó que correspondían a la operatoria de venta de cereales.

A su vez, dejó constancia que el contribuyente no aportó documentación alguna que probara que los referidos depósitos correspondían a una operatoria desarrollada por terceros.

En efecto, cabe precisar que de los hechos que fueron especialmente tenidos en cuenta tanto por el organismo fiscal como por el T.F.N. para en definitiva determinar, y confirmar, los ajustes en los impuestos motivos de estos autos, se evidencia que el actor desplegó maniobras tendientes a disimular el correcto encuadre de las transacciones por la actividad de venta de cereales.

Asimismo, la inscripción del Sr. Pasadore en el Monotributo tuvo una gran incidencia sobre la determinación de la materia imponible, circunstancia que acredita que la presunción empleada por el Fisco Nacional fue correcta.

En consecuencia, el obrar fraudulento en virtud de la discordancia entre los datos consignados por el contribuyente y las operaciones por la actividad mediante las resoluciones determinadas, permite tener por probado elemento subjetivo que tipifica la defraudación (dolo), resultado aplicable lo establecido en los arts. 46 y 47, inc. a) de la L.P.T. al caso bajo análisis.

VIII.- Que, de acuerdo con el desarrollo efectuado, teniendo en cuenta las constancias de la causa y la materia recursiva, a juicio de este Tribunal corresponde admitir la apelación deducida por el Fisco Nacional y revocar lo decidido en la instancia anterior, en cuanto hace al reencuadre de las sanciones impuestas en sede administrativa.

IX.- Que, en atención al modo en que se resuelve y al no advertirse motivos valederos para apartarse del principio general de la derrota, la totalidad de las costas relativas tanto a lo actuado por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como ante esta instancia judicial, han de ser soportadas por José Luis Pasadore, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279 del C.P.C.C.N. y artículo 184 de la ley 11.683).

X.- Que atento lo resuelto precedentemente, deviene inoficioso pronunciarse respecto del recurso intentado contra los emolumentos fijados en la instancia anterior, debiendo dejarse sin efecto la regulación efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación -ya que solo tuvo en cuenta el monto de los impuestos determinados- y, en consecuencia, deberá efectuarse una nueva conforme a lo aquí decidido.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso incoado por Fisco Nacional, revocar -en parte- el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, confirmar las sanciones aplicadas por las resoluciones N° 229/06 y N° 230/06, 2°) adecuar la distribución de las costas relativas a la actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación las que, al igual que las concernientes a esta instancia judicial, han de ser soportadas en su totalidad por José Luis Pasadore y 3°) declarar inoficioso pronunciarse respecto del recurso intentado contra los emolumentos fijados en la instancia anterior, debiendo dejarse sin efecto la regulación practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, deberá efectuarse una nueva conforme a lo aquí decidido.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 30/04/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39693605#450905696#20250429170634892