22886/2023 “ACEVEDO, CARLOS ALBERTO-TF 47702-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de septiembre de 2025.- TAR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 307/3112, el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, TFN) resolvió confirmar las resoluciones DV RRME N° 346/2016 y DV RRME Nº 345/2016, todo ello con costas. Mediante la primera, se había determinado la obligación impositiva del actor en el Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) de los períodos fiscales febrero a diciembre de 2011, con más intereses resarcitorios y se había aplicado una multa equivalente a tres tantos del IVA evadido, con fundamento en los arts. 46 y 47 incs. a) y c) de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (en adelante LPT). Por su parte, el segundo decisorio cuestionado había determinado la obligación impositiva del accionante en el Impuesto a las Ganancias (en adelante, IG) del período fiscal 2011, con más intereses resarcitorios y se había aplicado una multa equivalente a tres tantos del Impuesto al gravamen presuntamente evadido, con fundamento en los arts. 46 y 47 incs. a) y c) de la LPT.

Para así decidir comenzó por aclarar que, en cada uno de los tributos redeterminados, el ente fiscal había efectuado dos ajustes:

(i) Respecto al IVA, un primer ajuste había surgido de la corrección en la imputación de los ingresos y los correspondientes débitos fiscales, sobre la base de tomar como momento de imputación una fecha distinta de la consignada por el actor. Además, éste había entendido que le correspondía el tratamiento de un agente de retención y no de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

(ii) En segundo orden, también referido al IVA, se habían impugnado dos facturas de compra de hacienda a la firma

INAGRO S.H. y NICANOR SA, lo cual conllevaba la corrección de los créditos fiscales resultantes.

(iii) En cuanto al IG, por una parte, no se habían computado una serie de gastos e impuestos que, según la tesis sotenida por el recurrente, coadyuvaban al desarrollo de su actividad profesional como abogado, sin perjuicio de que el actor consideraba haber presentado la documentación respaldatoria correspondiente.

(iv) Por otro lado, también en la determinación de este tributo había impactado la exclución de dos compras de hacienda y las deudas declaradas vinculadas con estas operaciones.

Seguidamente, rechazó la nulidad de dichos decisorios que había planteado el contribuyente, expresando que los argumentos opuestos a tal efecto carecían de fundamentos legales suficientes para sustentar su petición.

A su vez, advirtió que, más allá de la enumeración realizada, abordaría inicialmente los cuestionamientos dirigidos contra los ajustes en ambos tributos, vinculados con su actividad profesional como abogado y, en segundo orden, daría tratamiento a los ajustes que se habían realizado, nuevamente en ambas gabelas, con relación a su actividad secundaria declarada como cría de ganado bovino.

Ello expresado, en lo tocante al primer ajuste efectuado sobre el IVA, señaló que la interpretación propuesta por el Sr. Acevedo (que debía ser considerado agente de retención) contrastaba con lo dispuesto en la Ley 23.349 que regula el tributo, la que establece como uno de sus hechos imponibles a las obras, locaciones y prestaciones de servicios y, específicamente, los servicios técnicos y profesionales, artes, oficios y cualquier otro tipo de trabajo.

Sobre tal base, a efectos de determinar cuando se había perfeccionado cada hecho imponible, recordó que el artículo 5º del mismo cuerpo normativo, en su inciso b) establece, para el supuesto de prestaciones de servicios y de locaciones de servicios, que éste se perfecciona en el momento en que se termina la ejecución o prestación

o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior. Ello con la salvedad establecida en el punto 4º del mencionado inciso b) para los casos en los que la contraprestación debiera fijarse judicialmente, en los cuales el hecho imponible se perfecciona con la percepción total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador hubiera emitido factura, el que fuera anterior.

En definitiva, estimó que la posición del actor de considerarse agente de retención del impuesto de un tercero, pero en referencia a los servicios que él mismo había prestado, no tenía sustento alguno.

Luego, respecto al tratamiento otorgado en materia del IG a los gastos e impuestos que, según el contribuyente, coadyuvaban a su actividad profesional, reseñó que la declaración jurada original correspondiente al período fiscal de marras había sido presentada en “cero” y, recién hasta haberse iniciado el procedimiento de fiscalización en el tributo, el recurrente había presentado la primera declaración jurada rectificativa.

Puntualizó que, dentro de los gastos considerados no computables para su deducción, se encontraban gastos de pasajes de autobús y avión -inclusive del hijo del actor-, gastos médicos oftalmológicos, tasas de justicia respecto de las cuales no se había acreditado quien había sido su pagador, etc.

Agregó que el accionante ya presentaba antecedentes, resueltos en otras causas planteadas ante el propio Tribunal Fiscal de la Nación, donde había computado gastos por vacaciones y tasas que no habían resultado erogadas por él como crédito fiscal ante el IVA y deducibles del IG.

Concluyó que las correcciones formuladas por el Fisco referidas a este ajuste no merecían objeción, razón por la cual correspondía confirmar la resolución apelada en este punto.

En lo tocante a la segunda actividad declarada por el Sr. Acevedo, insistió en que el Fisco había puesto en tela de juicio la veracidad de dos facturas de compra de hacienda.

Con atinencia a la primera de ellas, señaló que más allá de su asiento en el Libro IVA Compras y de la factura impugnada, no exitía otra prueba que permitiera convalidar la veracidad de la operación.

Por otra parte, al ingresar al examen de la segunda factura cuya validez había sido controvertida por el ente recaudador, especificó que de la documentación recabada en las causa se advertía que el Dr. Acevedo era integrante de la sociedad NICANOR SA, en carácter de accionista mayoritario y Presidente del Directorio y su cónyuge otra de las accionistas principales y Vicepresidente, así como también un tercer accionista obraba en representación de la firma Dos Hermanos SRL, de la cual el Sr. Acevedo también resultaba ser gerente en uso de la firma social.

Luego, si bien expresó que no existía un obice *per se* a que el actor realizara tales actividades, sí se presentaban inconvenientes en el presente caso, dado que la interacción del apelante en sus distintos roles resultaba "tan imbricada" que había llevado al Fisco y al propio Tribunal *a quo* a dudar de la veracidad las operaciones celebradas entre ambos sujetos.

Formulado dicha aclaración, efectuó un extenso y pormenorizado detalle de las inconsistencias y falencias detectadas en las explicaciones y justificaciones brindadas por el apelante y las falencias probatorias respecto a sus manifestaciones.

Sobre tal base, expuso que *"...no puede afirmarse que exista certeza alguna de que las operaciones celebradas entre 2008 y 2010 referidas a compraventas de hacienda entre el Dr. Acevedo (...) y la empresa NICANOR S.A. hayan efectivamente acaecido, ni que su cancelación final se produjera mediante una asunción de deuda por parte del recurrente con OLIVERIO S.R.L. Tampoco existe certeza en*

cuanto al momento en que dicha hacienda pudo haber ingresado al patrimonio del apelante ni tampoco si la misma se corresponde con aquella a la postre aportada supuestamente en 2014 para el aumento de capital de NICANOR S.A.”.

De suerte tal que, estimó, *“...la prueba aportada no resulta de ningún modo concluyente, lo que no es un dato menor, toda vez que el aquí apelante, de profesión abogado, se encuentra en el centro de todos los cruzamientos de facturas, actos societarios, asunción de deuda, con una posición más que privilegiada desde el punto societario (accionista mayoritario y presidente) y comercial (parte interviniente en las operaciones) para hacerse de la documentación que justifique su postura”*.

Finalmente, habiendo rechazado con tales fundamentos los cuestionamientos formulados contra el ajuste fiscal, en cuanto a la sanción impuesta según las previsiones de los artículos 46 y 47, incs. a) y c), declaró que *“...la presunción que invoca el ente recaudador se encuentra bien activada y correspondía a la parte actora la carga de probar la ausencia de conducta dolosa en su accionar, cuestión que no ocurre en la especie”*. Agregó que dicha penalidad había sido adecuadamente ponderada y graduada, en atención a las circunstancias de la causa y a que el contribuyente de autos presentaba antecedentes infraccionales conforme surgía del registro del Tribunal.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte actora, que interpuso su recurso de apelación a fs. 317 –concedido a fs. 322– y expresó sus agravios a fs. 324/339, los que fueron contestados por su contraparte a fs. 355/365.

En su memorial, luego de referir a los antecedentes del caso, expresa agravios; los cuales, siguiendo un orden lógico de exposición, se pueden sintetizar de la siguiente manera:

(i) En relación al ajuste efectuado sobre el IVA, cuestiona que se haya redeterminado su obligación tributaria tomando en cuenta la fecha de emisión de cada factura correspondiente a los honorarios percibidos por los servicios que prestó como profesional y no el momento de su efectivo pago. Aduce que la cuestión radica en que la norma tributaria -el inc. b) del artículo 5º de la ley 23.349-, invocada por el propio Tribunal que dictó la sentencia, indica que el hecho imponible se configura con la percepción del precio o cuando termine la prestación. Señala que no resulta posible establecer el momento exacto en que hubiera terminado la prestación de sus servicios en cada caso, por lo cual debería estarse al momento del pago, que se encuentra debidamente acreditado mediante los correspondientes extractos bancarios, de los cuales surgen los depósitos o acreditación de cheque en cada caso.

(ii) En este mismo orden de ideas, insiste en que su posición frente a la gabela en cuestión es la de un mero agente de retención. Descarta que pueda ser considerado válidamente sujeto imponible, ya que ello equivaldría a considerarlo obligado a abonar un tributo resultante de un pago que todavía no habría percibido y podría inclusive no percibir.

(iii) En lo que atañe a las deducciones excluidas del computo de su obligación ante el IG, remarca que se desempeña profesionalmente tanto en la Provincia de San Luís, como en la Ciudad de Buenos Aires. Esgrime que dedujo gastos por el pago del Impuesto a los Ingresos Brutos en ambas jurisdicciones, gastos bancarios en sus cuentas corrientes, recibos correspondientes al porcentaje de sus honorarios asignado a colegas que lo han patrocinado en sus actuaciones judiciales, el pago de tasas judiciales y aportes profesionales, pasajes a sus distintas oficinas y gastos postales por envíos de documentación. determinar si la gestión de facturación y cobro de los honorarios efectuados por la actora se encuentra gravada o exenta en el IVA.

Argumenta que ni el ente fiscal, ni el TFN justificaron debidamente los fundamentos normativos de su exclusión y, específicamente en lo que hace a las tasas de justicia, indica que según la legislación de la provincia de San Luís, se presume al letrado como obligado a su pago.

(iv) En cuanto versa sobre su actividad secundaria, achaca al ente fiscal haber presumido que la ausencia de venta de la hacienda que declaró haber adquirido implicaría que esta no había sido efectivamente comprada. Aclara que no se produjo tal enajenación dado que parte de dicha hacienda fue adquirida para reproducción y que, respecto al resto, las condiciones de mercado no propiciaron su venta, por lo cual culminó optando por tranferirla como “aporte de capital” a la firma “NICANOR SA”, de la cual resulta ser accionista. Resalta que dicha operación se encuentra suficientemente documentada y acreditada en las presentes actuaciones.

(v) Agrega que el hecho de su participación accionaria en la firma “NICANOR SA” no puede justificar, por sí misma, la desacreditación de la mencionada operación, ni de la cancelación de una deuda que el actor tenía para con dicha empresa a través de haber asumido el pago de otra deuda que la empresa tenía, a su vez, con una tercera firma (Oliverio SRL).

(vi) Siguiendo este razonamiento, impugna también las sanciones que le fueron impuestas con base, según sostiene el recurrente, en meras presunciones. Alega que en los actos impugnados se hizo aplicación de las presunciones previstas normativamente, sobre hechos, asimismo, presumidos, pero no debidamente acreditados. Invoca el principio de inocencia y asegura que el Fisco no ha demostrado debidamente la presencia de los elementos configurativos del tipo infrcaccional que le fue imputado, invirtiendo la carga probatoria en su contra.

Por último, invoca los principios de legalidad e igualdad tributaria, los cuales entiende afectados por el temperamento adoptado y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Que, antes de ingresar al tratamiento de los agravios expresados es importante destacar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

IV. Que, sentado lo expuesto, se avierte la conveniencia de iniciar con el tratamiento del agravio dirigido a establecer el carácter del accionante como mero "agente de retención" frente al IVA, adelantando que -por las razones que seguidamente se expondran- éste no puede tener favorable acogida.

En efecto, como se ha analizado en la sentencia apelada, la ley que regula el tributo de marras establece, en el inciso b) de su artículo 1º, su aplicación a *"[l]as obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación"*. Por su lado, el artículo 3º, al cual reenvía la disposición antes mencionada, dispone: *"Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: (...) e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes: (...) 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina. (...)* ***f) Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo"*** (el énfasis no corresponde al original).

Por su parte, con específica relevancia en este punto, el artículo 4º regula quienes son sujetos pasivos del impuesto y, en su inciso e), enumera a aquellos que *“[p]resten servicios gravados”*.

Frente a la claridad que presenta la literalidad del plexo normativo, en cuanto designa a quien presta el servicio alcanzado por el tributo como sujeto imponible, no debe perderse de vista que, según es doctrina del alto tribunal, cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (CSJN, Fallos: 308:1745; 311:1042; 320:2145; 324:3345), y que no procede admitir una interpretación de las disposiciones legales o reglamentarias que equivalga a la prescindencia de su texto, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad (doctrina de CSJN, Fallos: 307:2153; 312:2078; 329:4688; y sus citas), pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (confr. CSJN, Fallos: 308:1873; 321:802).

V. Que dicho cuanto antecede, similar criterio interpretativo corresponde adoptar a la discrepancia suscitada en torno al momento en que debe tenerse por configurado el hecho imponible.

En este caso, el apelante hace hincapié en que el artículo 5º de la ley del tributo, en su inciso b), menciona al momento en que se produce la percepción total o parcial del precio como hito que determina el perfeccionamiento del hecho imponible.

Sin embargo, este temperamento revela una lectura sesgada de la norma de marras. En efecto, dicha disposición establece que el hecho imponible se prefeccionará *“…en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio,* ***el que fuera anterior****, excepto: (…) 4. Que se trate*

de casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la percepción, total o parcial del precio, ***o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior.****"* (el énfasis no corresponde al original).

Asimismo, respecto a la posibilidad de que resultase de aplicación la regla general establecida en el primer párrafo del inciso b), o la excepción contemplada en su apartado 4., el Tribunal apreció que *"...ambos tipos de ingresos fueron considerados por la fiscalización, vale decir aquellos surgidos de la prestación directa por parte del recurrente, así como los supuestos en que los ingresos derivaron de los respectivos depósitos judiciales, no observando este Tribunal yerro alguno en la metodología empleada"*.

Estas apreciaciones, a su vez, encuentran confirmación en los fundamentos de la resolución que determinó la deuda del actor por este impuesto y aplicó la multa. En efecto, allí se expuso que *"...esa diferencia de ingresos surge como consecuencia de que el nacimiento del hecho imponible se produce al emitirse la factura, en este caso al ser facturas electrónicas se consideró la fecha de emisión de la factura como fecha en que se produjo el hecho imponible"*, sin perjuicio de lo cual, más adelante, el ente fiscal distinguió que *"...en el caso de los depósitos judiciales el hecho imponible se perfecciona con la percepción total o parcial del precio o en el momento de emisión de la factura, lo que fuese anterior"* (cfr. fs. 500 del cuerpo IVA de las actuaciones administrativas).

En consecuencia, tampoco se presenta admisible este cuestionamiento.

VI. Que, siguiendo el orden en que fueron enumerados los planteos del memorial en trato, corresponde abordar la discrepancia en relación a los gastos cuya deducción en el IG rechazó el Fisco.

En este orden de ideas, debe señalarse que, mientras el recurrente asevera que dichos gastos correspondieron a *“…GASTOS por el pago del Impuesto a los Ingresos Brutos en ambas jurisdicciones, los gastos bancarios en mis cuentas corrientes , y los recibos ley emitidos por los colegas que me patrocinan en mis actuaciones judiciales por su co participación en mis honorarios, el pago de las tasas y aportes profesionales a mi cargo, pasajes a mis oficinas entre San Luís y Buenos Aires, y gastos postales de envíos de documentación”* (cfr. fs. 326 vta.), el Tribunal diferenció que *“[d]entro de los gastos considerados no computables a los fines de su deducción se encuentran gastos de cochera, pasajes de autobús y avión -inclusive del hijo del Dr. Acevedo-, gastos médicos oftalmológicos, tasas de justicia que no acreditan quién fue el pagador de las mismas, etc.”* (cfr. fs. 309 vta.).

Ahora bien, al analizarse el “Informe Final de Inspección”, obrante a fs. 126/139 del Cuerpo del IG de las actuaciónes administrativas, se puede apreciar que, en el cápitulo “A) Impuesto al Valor Agregado”, apartado “Compras y Gastos”, se describió *“[e]n base a los registros de compra y los comprobantes aportados, se controló que estén debidamente registrados los mismos. Además se confeccionó una planilla mensual donde se detalla el total de importe neto por compras a la tasa del 21 %, 27%, y 10,50%, fs. 300 Leg. IVA, a los fines de determinar el crédito fiscal a computar en el proyecto de declaración jurada en I.V.A. y costo a considerar en el impuesto a las ganancias”*. A continuación, se advirtió que *“[s]ólo se consideraron aquellas compras y gastos relacionados con la actividad de cuarta categoría,* ***por cuanto existen compras de ganado bovino a las firmas NICANOR SA y la firma INAGRO S.H., que no se puede comprobar si han sido realmente efectuadas****…”* (cfr. fs. 131 del cuerpo del IG de las actuaciónes administrativas, el énfasis no

corresponde al original). Concomitantemente, en el capítulo “B) Impuesto a las Ganancias”, se dijo: *“[a] los fines de la determinación del resultado neta impositivo, de los ingresos, se computaron las compras y gastos ya reseñados en párrafos anteriores, y además se consideraron los gastos de sueldos y cargas sociales (...)* ***En relación a otros bienes, como es la existencia de ganado bovino y la deuda que se declara por la compra de este ganado, no exite documentación que acredite fehacientemente dicha operación, por lo cual no se considera ni el activo ni el pasivo por la misma****”* (cfr. fs. 132/133 de las referidas actuaciones administrativas, el énfasis no corresponde al original).

Conforme a este criterio, más adelante, en el capítulo “Conclusiones Obtenidas”, se especificó que *“[l]os ingresos se consideraron los percibidos, y se computó sólo las compras y gastos vinculados a la actividad”* (cfr. fs. 133 del cuerpo del IG de las actuaciónes administrativas).

Es decir, si se pondera esta conclución en concordancia con lo detallado previamente en el informe analizado, se puede apreciar que los únicos conceptos no computados como deducibles en el IG fueron aquellos vinculados con la adquisición de hacienda y no los demás a los que refiere el recurrente. Esta afirmación se ve confirmada, en tanto en los Dictámenes emitidos por la División Jurídica-Sección Dictámenes y Sumarios que obran a fs. 142/145 y 146 y vta. de las ya referidas actuaciones administrativas, se expresó *“...****se computaron las deducciones personales y las retenciones y/o percepciones declaradas por el contribuyente****”* (cfr. fs. 144 y 146 vta. del cuerpo del IG de las actuaciónes administrativas, el énfasis no corresponde al original).

En razón de tales apreciasiones y sumado a ello que el actor solamente ha referido genéricamente al rechazo de los rubros que no habrían sido admitidos como deducibles, sin mayores precisiones al respecto, se debe concluir que el agravio formulado no

guarda relación con los fundamentos del acto impugnado ni las constancias de la causa, lo cual determina su rechazo.

VII. Que, sin perjuicio de lo expresado en los tres considerandos anteriores, no es ocioso advertir que los argumentos esgrimidos en el memorial de fs. 324/339 sobre cada uno de estos puntos se aprecia como una reedición casi literal de lo expresado en el recurso planteado a fs. 3/23, que fue tratado por el TFN.

Es, entonces, pertinente recordar que cuando en el recurso se vuelca un discurso subjetivo, que se limita a reproducir mecánicamente la postura sostenida desde la presentación inicial y traduce una crítica parcial -que implica una visión fragmentada de la causa-, terminan quedando incólumes argumentos decisivos en los que hace pie la sentencia apelada, lo que impide la revocación de la misma (cfr. C.S.J.N., *Fallos,* 333:1657 y 334:1703 ***“Alfacar S.A.”***; asimismo, con otra formulación: *Fallos,* 328:645).

Tampoco es ocioso subrayar que el recurso consistente en insistir en contrario a lo interpretado en la instancia anterior, frente a la falta de prueba que sustente la postura insinuada y sin que se acredite que se incurriera en error al apreciarse los elementos aportados, o en la aplicación de los preceptos involucrados, comporta una mera discrepancia con lo decidido que por cierto no alcanza a justificar su revisión **(**conf. esta Cámara, Sala II, *in re* ***“DGI (autos Grimaldi SA TF 20796-I)”*****,** del 12/06/08, Consid.V y esta Sala -en su anterior composición-, Causa Nº 7.809/15, ***“Vidriera Argentina SA c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”*****,** del 21/09/2015 y Causa N° 173/13, ***“Cibeira German c/EN –Mº defensa– Armada y otro s/personal militar y civil de las FFAA y de seg.”*****,** del 29/08/2019).

VIII. Que, sentado ello, en lo que refiere al rechazo de dos facturas de adquisición de hacienda, que repercutió en

la determinación de ambos tributos, la enrostrada valoración deficiente de las constancias probatorias impone recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la LPT otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. C.S.J.N., Fallos: 300:985, considerando 5º; 326:2987, considerando 9º; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8º; 334:249, considerando 7º; 336:1668, considerando 8º; 338:169, considerando 6º; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; Causa CAF 32366/2012/CS1 RO, ***"Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI"***, del 12/09/2017, considerando 11; Causa CAF 40457/2012/CS1 RO, ***"Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI"***, del 23/11/2017, considerando 9; Causa 29.982/17, ***"ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"***, del 28/10/2021, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re:* ***"Merlino Automotores S.A."***, del 12/03/2009; Sala II, *in re:* ***"Frigorífico Marejada S.A."***, del 29/12/2009; Sala IV, *in re:* ***"Agropecuaria Laishi S.A."***, del 15/04/2010; esta Sala, ***"Del Buono, Jorge Luis"***, del 15/03/2007; entre muchos otros).

Por tal razón, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, Causa Nº 12.113/21, ***"CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo"***, del 9/08/2022; Causa Nº 5.864/14, ***"Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo***

de organismo externo”, del 6/11/2014; Sala V, Causa Nº 35.379/10, ***“Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGI”***, del 21/03/2011)), requerimiento que, de conformidad con el análisis que seguidamente se llevara a cabo, los argumentos traídos a esta Alzada no permiten tener por configurado.

IX. Que, para iniciar, en lo tocante a la factura por la que el accionante pretendió acreditar la adquisición de 84 terneras a la firma Vivero INAGRO S.H., en la sentencia apelada se describió que *“...más allá de su asiento en el Libro IVA Compras y de la factura impugnada (cfr. fs. 44 Anexo Documentación Aportada Nº 1, AA), no existe otra prueba en las actuaciones admnistrativas que permita convalidar la veracidad de la operación”* (cfr. fs. 310). Asimismo, se puso de especial relieve que, pese a que el actor había manifestado -en su recurso (cfr. fs. 11)- que dicha operación se había formalizado con intervención de SENASA y detalle de traslado físico de dicha hacienda *“[e]sa prueba tendiente a demostrar la intervención de SENASA no fue aportada (...), tampoco la documentación de traslado, ni durante la instancia administrativa ni posteriormente ante este Tribunal, donde se le concedió absolutamente la totalidad de la prueba que fuera ofrecida”*.

En el mismo sentido, se agregó que *“...producida la prueba de informes dirigida a la contraparte de la supuesta operación, cuya contestación obra agregada a fs. 247/250, el Vivero INAGRO reponde exactamente lo mismo que esboza el recurrente, incluso menciona el traslado de la hacienda y la emisión del correspondiente DTE emitido por SENASA, pero lo único que se acompaña es la factura impugnada”*.

Por ende, observó que ninguna de las partes de la operación había aportado otro documento o constancia que no fuera la

propia factura impugnada, razón por la cual no podía reputarse dicha adquisición como acaecida.

Por su lado, es necesario también indicar que en el recurso interpuesto ante esta Alzada el contribuyente insistió en manifestar que no se había considerado la factura *"...por la venta que me formalizan con intervención del SENASA y Dte. de traslado físico de la misma, de 84 terneras, para reproducción"* (cfr. fs. 326), ello sin hacerse cargo de la orfandad probatoria absoluta que, respecto a tales extremos fácticos, había detectado el Tribunal *a quo*.

En segundo orden, en lo que atañe a la otra operación desconocida por el Fisco, el recurrente aduce que tal postura obedeció a una presunción antojadiza, basada en la infundada idea de que el contribuyente debería haber realizado la venta del ganado adquirido a los dos años de haberse concretado su compra (más precisamente, a fs. 157 -cuerpo ganancias- y 456 -cuerpo IVA- de las actuaciones administrativas, expresó ***"…es impensable imaginar que a pasto un bovino de 120 kgs. Pueda ser llevado a 600 kgs. en 18 meses. Ni imitando al que multipicaba los peces"*** -el énfasis corresponde al original). Paralelamente, sostuvo que la adquisición de la hacienda en cuestión sí se hallaba suficientemente acreditada.

Sin embargo, de la compulsa de las actuaciones administrativas, se puede pareciar que fue el propio recurrente quien, en la nota presentada el día 29/11/2013, manifestó que la empresa NICANOR SA *"...me factura* ***el ENGORDE de dichos terneros entre los 120 kgs. en que se compran promedio y los 600 kgs. a que deben llevar (promedio) a un costo de dicho proceso de engorde de $ 10 el kg. (400 x 480 x 10 = $ 1.920.000) a lo que llega en (a razón de 800 grs. diarios promedio) 600 días osea casi dos años. Esta hacienda, llegado a su peso, es vendida en el curso del año fiscal 2.013****"* (cfr. fs 279 del Anexo de documentación aportada, 5º párrafo, el énfasis no corresponde al original).

Posteriormente, el encartado expresó que, en lugar de haber concretado la reventa, indicada por él mismo como finalidad de la operación, había optado por cederla como aporte de capital nuevamente a la firma NICANOR SA (cfr. fs. 7 vta.).

A esto hay que agregar que, cuando se le requirió que acreditase el pago de la compra de marras (respecto de la cual, no es ocioso reiterar que se había efectuado a una empresa en la cual el actor es accionista mayoritario), explicó que la obligación adquirida para con NICANOR SA se había cancelado, asumiendo el Sr. Acevedo -a título personal- una deuda, de similar cuantía, que la firma tenía con una tercera empresa (OLIVERIO SRL).

Pues bien, respecto a esta tercera persona jurídica, la fiscalización expresó *“...de los sistemas surge que la firma OLIVERIO S.R.L. no presenta declaraciones juradas de ningún impuesto, se encuentra con baja definitiva en IVA y Ganancias, no posee acreditaciones bancarias, no registra ningún pagos (sic), no existe información sobre los socios de la firma y además según sistema factuweb nunca solicitó CAI”* (cfr. fs. 150 del Cuerpo Ganancias de las actuaciones administrativas). Esto lleva a advertir que, en definitiva y entre las demás inconsistencias, nunca se acreditó debidamente el pago del crédito resultante de la supuesta adquisición del ganado en cuestión.

X. Que, al hilo de este razonamiento, viene a colación recordar que *“...[e]l acto de determinación de deuda constituye un acto administrativo”* (esta Sala, Causa Nº 12048/09, ***“Forex Cambio SA (TF27070-I) c/ DGI”***, del 25/6/2010 y sala V, Causa Nº 116/06 ***“Giorno SA Pesquera Barillarisa SAMCI (TF 17431-I) c/ DGI”***, del 3/10/2006) y, por ello, *“...goza de la presunción legal establecida a favor de éste, razón por la cual quien lo impugne es quien debe demostrar de modo irrebatible su*

arbitrariedad, pues en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios" (Esta Cámara, Sala IV, Causa Nº 28/07, ***"Azul infinito SA (TF 20830-I) c/ DGI"***, del 9/6/2009, citados por esta Sala en el expte. nro. 28627/08, ***"Juki SACIFIA (TF 18574-I) c/DGI"***, del 29/3/2012, entre otros).

Concordantemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que *"...el contribuyente está obligado a proporcionar los comprobantes necesarios para que la DGI pueda verificar la exactitud de sus declaraciones juradas. En materia de determinaciones impositivas de oficio rigen, para la carga de la prueba, reglas distintas de las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente"* (Fallos 268:514; 201:322). En efecto, *"las exigencias derivadas del art. 377 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 la nulidad en juicio"* (C.S.J.N., Fallos 218:312, 324 y 372; 294:69 y 328:53, Esta Cámara, Sala IV, Causa Nº 7067/00, ***"Comercio Internacional SA c/ AFIP s/ DGI"***, del 30/3/2010; esta Sala, ***"Juki",*** cit.)".

Por consiguiente, no se advierte que la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de los hechos y pruebas agregadas a la causa resulte arbitraria o errónea en los términos del citado artículo 86 inc. b) de la LPT.

Ello equivale a afirmar que la sentencia apelada se presenta, en lo que hasta aquí se ha analizado, como una razonada derivación del derecho vigente.

XI. Que, confirmado así lo resuelto por el Fisco Nacional en cuanto al ajuste efectuado sobre el IVA y el IG;

correspondientes al período 2011, es menester afrontar el tratamiento de los cuestionamientos a la validez y graduación de las sanciones impuestas al contribuyente.

En esta empresa es concerniente remarcar que, mientras el art. 45 de la LPT (t.o. 1998) tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la culpa del actor, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena, por el art. 46 se describe una conducta de naturaleza dolosa, *que impone al Fisco la carga de acreditar la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas* por lo que ambas normas no difieren en punto al alcance de la materialidad de la conducta en ellas reprochada, diferenciándose solo en razón del elemento subjetivo, requiriendo la segunda la intencionalidad de esa conducta como presupuesto de procedencia del agravamiento de la pena que ella contempla (conf. ésta Cámara, Sala I, Causa Nº 33.493/98, ***“Ibbilco S.R.L. (TF15683-I) c/ DGI”***, del 5/10/2004; y esta Sala, Causa Nº 17.835/13, ***“FAC MAT SRL (TF 25828-I) c/ DGI”***, del 12/09/2013).

Ahora bien, indagando sobre la existencia de uno u otro elemento subjetivo, es necesario advertir que, si bien el art. 47 de la Ley de Procedimientos Tributarios consagra una serie de presunciones legales a fin de facilitar la prueba del dolo exigido por el art. 46, también es cierto que para que opere la inversión de la carga de la prueba deben acreditarse los elementos exigidos por dichas presunciones. En efecto, *“no puede obviarse, en este orden de ideas, que la inversión de la carga de la prueba opera para el particular una vez que los hechos fácticos que dan lugar a tales presunciones han sido alegados y acreditados”* (esta Sala, Causa Nº 38.498/04, **“*Nextel Corp SA (TF 21389-I) c/ DGI*”**, del 16/05/2008).

En lo que respecta puntualmente al aludido art. 47 de la LPT, debe recordarse que dicha norma establece: *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: (...) 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 los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 (...) c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso"*.

XII. Que, sentado esto, con referencia a la sanción aplicada por el Fisco y confirmada por el Tribunal Fiscal, la cuestión central a decidir radica en determinar si de las constancias de la causa surgen elementos de prueba suficientes como para considerar a la conducta de la imputada de carácter doloso.

Esto ha sido evaluado y ponderado expresamente en la sentencia impugnada, en la cual el Tribunal Fiscal sentenció que *"... si se analiza las presunciones utilizadas en la especie, concretamente el inciso a) del artículo 47 de la ley de rito, que exige una grave contradicción entre lo registrado (que debe responder a los comprobantes respaldatorios de las operaciones reales) con los datos que surjan de las declaraciones juradas respectivas, ello queda evidenciado en las presentes actuaciones en relación a las facturas de compras de haciendo que fueron impugnadas con fundamento en la inexistencia de las operaciones que se pretendía respaldar con las mismas"*. A continuación, agregó que *"[a]simismo y en relación al inciso c) del art. 47 de la ley de procedimiento tributario, el momento de imputación de ingresos por servicios profesionales en IVA y el computo improcedente de créditos fiscales en ese gravamen y gastos en*

el Impuesto a las Ganancias resultan manifiestamente discordantes con las normas aplicables a tales cuestiones” (cfr. fs. 312).

De esta manera, teniendo en cuenta que lo que persigue la recurrente es una valoración subjetiva de elementos probatorios del expediente, cabe reiterar que, en principio, no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal respecto a las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso incoado (conf. normativa y jurisprudencia mencionada en el consid. VIII. del presente pronunciamiento).

En ese sentido, es menester distinguir la valoración de las conclusiones alcanzadas respecto a las operaciones de compra de hacienda impugnadas, de aquellas inherentes a los demás ajustes realizados, puesto que la determinación del tributo efectuada para cada uno de ellos ha obedecido a cuestiones fácticas suficientemente diferenciables.

Así las cosas, respecto a las mencionadas facturas desconocidas por el Fisco, no se advierte que el Tribunal Fiscal haya incurrido en una incorrecta ponderación de las circunstancias fácticas. Ciertamente, la valoración realizada se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditado en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar la multa aplicada al contribuyente de autos

Por el contrario, en cuanto a los demás ajustes, en estas actuaciones no se advierte la presencia de gravedad o evidencia alguna que justifique presumir la existencia de una conducta fraudulenta por parte de la actora; de manera tal que, al no encontrarse acreditado en el *sub examine* en forma fehaciente el dolo del contribuyente, aunque sí la omisión de impuestos a la que se refiere el art. 45 de la LPT, resulta procedente el reencuadre de la conducta en esta última norma. Vale resaltar que este criterio ha sido previamente adoptado por esta Sala, al fallar en una causa iniciada por el mismo actor y que resulta -en este punto- análoga a la presente (Causa Nº 75.017/18, *"Acevedo, Carlos Albero (TF 21819-I) c/ DGI*", del 4/05/2023).

Por tales fundamentos, en definitiva, corresponde admitir parcialmente los cuestionamientos expresados en este capítulo, con los alcances indicados.

XIII. Que, finalmente, en cuanto a las costas de alzada, éstas deben ser impuestas a la actora, sustancialmente vencida, ya que no se advierte la existencia de razones que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (art. 68, primer párrafo, del código procesal).

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: 1) admitir parcialmente el recurso interpuesto, solo respecto a la sanción aplicada y con los alcances establecidos en el considerando XII.; 2) confirmar la sentencia apelada en todo lo demás que ha sido materia de agravios; y 3) imponer las costas a la parte actora.

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

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que -por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán, quien integra este Tribunal en los términos de la Ac. 3/25 de esta Cámara.

Fecha de firma: 23/09/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 23/09/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA