



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**  
**AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD**

**Informe firma conjunta**

**Número:**

**Referencia:** VOCXI - SENTENCIA - Expte. N° N° 29.219-I “Pasadore José Luis s/ recurso de apelación”.

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expediente N° **29.219-I** caratulado **“Pasadore José Luis s/ recurso de apelación”**.

**La Dra. O'Donnell dijo:**

I. El Sr. José Luis Pasadore interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 229/06 y 230/06, dictadas el 15.12.2006 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Allí se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/2000 a 12/2002 y en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2000, 2001 y 2002. Por dichas obligaciones, se lo intimó a ingresar las sumas de \$125.464,82 y \$33.623,81, respectivamente, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683).

Asimismo, en cada uno de dichos actos se le aplicó multa de defraudación por \$32.605,58 y \$67.247,62 (art. 46 y art. 47, inc. b), ley 11.683)

Expone en su presentación ante este Tribunal que, como resultado de la inspección que se le llevara a cabo, se detectaron acreditaciones en sus cuentas bancarias sin documentación que las respalde, por lo que se las consideró como “ventas provenientes de la actividad”, concretamente de la actividad “*compraventa de cereales*” que no fueron declaradas.

Señala que estuvo inscripto en el régimen de monotributo desde el 9/2000 a 10/2002, y desde 11/2002 en el impuesto a las ganancias en la actividad de “*servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por los integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización de sociedades anónimas*”, es decir que no realizó la actividad de compraventa de cereales, ni durante la fiscalización se pudo obtener pruebas de ello.

Manifiesta que el juez administrativo no justificó los cargos que se le imputan; por el contrario, al depurar los depósitos bancarios se llegó a la conclusión que no le pertenecían. Sostiene que de la investigación surge la carencia de prueba acerca de la actividad independiente de la compraventa de cereales y que existen constancias de su empleo en relación de dependencia entre los años 1999 a 2002 con el Sr. Del Vento, según dice, el titular de los depósitos bancarios encontrados en las cuentas a su nombre, en el área administrativa, como encargado de la planta de cereales. Agrega que al igual que

otros empleados, fue el Sr. Del Vento quien le hizo abrir cuentas bancarias “...para pasar por ellas los importes de las operaciones comerciales que por compraventa de cereales realizara”, hechos que quedaron acreditados con las declaraciones testimoniales de los Sres. Alvares, Magnoni y Paglieri, que no fueron debidamente valoradas.

Continúa exponiendo que de la declaración del Sr. Ariel Pedro Paglieri surge también que el Sr. Del Vento “...percibía el pago de las operaciones comerciales por intermedio de cuentas bancarias de terceros porque por lo que sabe tenía inhibiciones y no podía tener las propias”. Agrega que los Sres. Álvarez y Magnoni declararon lo mismo.

Remarca que la declaración que hizo ante la Unidad Funcional de Investigaciones Complejas del Departamento Judicial Mercedes, que cita el juez administrativo en sus Resoluciones, “...lo hizo como socio en la actividad comercial de Del Vento –compraventa de cereales-” y que “...en el peor de los casos habiendo sido socio de Del Vento solo habría pertenecido a él una parte mínima de los montos de los depósitos bancarios en cuentas de su titularidad”.

Entiende así que los depósitos bancarios es el único indicio que utiliza el juez administrativo para llegar al ajuste y que no tuvo en cuenta “...la depuración de otros conceptos que no representen ingresos gravados en cabeza del contribuyente tales como fondos ajenos a la explotación”.

Por otro lado, considera que no le es aplicable la presunción general del art. 18, inc. g) de la ley 11.683, en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, por entrar en vigencia para situaciones jurídicas nacidas con posterioridad al 14.11.2003. Reitera que las operaciones que dieron lugar a las acreditaciones no fueron realizadas por él, sino por el Sr. Sergio Del Vento, por lo que no resulta de aplicación la presunción invocada.

Critica, asimismo, la falta de prueba que demuestre que su utilidad en el período fiscal fue del 19% a partir de un Informe presentado por el INTA AER Mercedes, donde se informó que para los períodos fiscales 2000-2002, el porcentaje fue entre el 6% y 10%.

Sostiene por ello se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada en ambos gravámenes.

Respecto a las multas aplicadas en las Resoluciones, las considera improcedentes y erróneo el encuadre de su conducta en la figura de defraudación, ya que para que exista dolo debe haber una intención dirigida a evadir impuesto, lo que en el caso no se ha demostrado. Además, sostiene que es tarea de la Administración acreditar la conducta omisiva y engañosa o maliciosa, y ello tampoco aconteció.

Por ello, solicita el reencuadre de las multas en la prevista en el art. 45 de la ley 11.683 y que se la gradúe en el mínimo legal atento a la carencia de antecedentes.

Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso, aporta prueba documental, ofrece prueba informativa y solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 82 contesta el traslado del recurso el Fisco Nacional, solicitando por las mismas razones esgrimidas por el juez administrativo, que se confirmen las Resoluciones, también con costas.

III. A fs. 95 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba informativa, cuyo resultado obra a fs. 98. A fs. 114 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de esta Sala.

A fs. 118 se ponen los autos a alegar, solamente haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fs. 126 y a fs. 130 quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV. Corresponde analizar ahora si las Resoluciones Nros. 229/06 y 230/06 se ajustan a derecho.

Surge de los Considerandos de dichos actos y de las actuaciones administrativas que preceden su dictado que el Sr.

Pasadore fue objeto de un procedimiento de fiscalización en virtud de que no había presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en los periodos fiscales 2000, 2001 y 2002, y en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 12/2000 a 12/2002 a pesar de haberse detectado a través del SITER acreditaciones en sus cuentas bancarias.

Fue por ello que se le cursaron requerimiento de documentación para que justificara tales movimientos. Ya en la instancia de la fiscalización y en las posteriores, inclusive ante este Tribunal, sostuvo el Sr. Pasadore que los importes obrantes en sus cuentas pertenecían al Sr. Sergio Del Vento. Dijo, primero, que era empleado en relación de dependencia de dicha persona, más precisamente que era encargado de la planta de acopio de cereales que éste tenía en Mercedes, Provincia de Buenos Aires y quien lo había obligado a abrir cuentas bancarias a su nombre, una en dicha localidad otra en San Andrés de Giles para percibir los importes de las ventas de cereales que realizaba el Sr. Del Vento.

Si bien al contestar la vista de los ajustes ofreció la prueba testimonial de tres personas, los señores Ariel Paglieri, Santiago Mangoni y Jesús Álvarez que trabajaron con él, no se presentaron a las audiencias ante el juez administrativo previstas para el 26.10.2006 y 27.10.2006. Sus declaraciones, sin embargo, las hicieron apenas unos días después, el 31.10.2006, ante escribano las que el Sr. Pasadore adjuntó a las actuaciones como “*Acta de Manifestación*”, que obra agregada a fs. 54 de los ant. adm.

Allí, los Sres. Paglieri, Magnoni y Álvarez dieron testimonio de que el Sr. Pasadore “...*era encargado general de una planta de silos y también era encargado suyo de los trabajos que realizaba en la quinta del Señor Del Vento*”, que “*era encargado casi general, encargado de planta, de mantenimiento de camiones*”, que “*era el encargado de planta, hacia todos los tramites de papeles, iba a buscar el dinero, nos daba las órdenes a los empleados, etc.*”.

Sin embargo, en su recurso de apelación ante esta instancia reconoció que ante la UFI -Unidades Fiscales Descentralizadas- del Ministerio Público Fiscal de Mercedes, Provincia de Buenos Aires, en una investigación por delitos complejos, reconoció ser socio en la actividad de compraventa de cereales del Sr. Del Vento, contrariando de ese modo sus propias manifestaciones en cuanto a que éste era su patrón.

También al contestar el 14.06.2006, a fs.59, el requerimiento que se le cursara en el trámite de la fiscalización, manifestó que era “.....*socio gerente de la firma Agropecuaria El Palanque S.R.L., de la cual actualmente me he desvinculado*”.

En definitiva, le correspondía al Sr. Pasadore probar en contra de la presunción de ingresos y ventas omitidas invocada por el juez administrativo, pero no lo hizo. En efecto, no rindió prueba alguna de que los fondos detectados en sus cuentas bancarias no eran de su propiedad sino de un tercero, ya que no citó a ese tercero, ni tampoco exhibió documentación que permita atribuírselos o darle una explicación diferente sobre su origen máxime cuando el titular de la cuenta, no se encuentra en discusión era el Sr. Pasadore, lo que hace presumir la titularidad de los fondos depositados en ella.

Cabe recordar que el art. 18 de la ley 11.683 otorga facultades a la Administración Tributaria para practicar determinaciones estimativas en base a presunciones. Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación en más de una oportunidad que las presunciones son elementos de juicio aptos para aquellos casos en que el contribuyente no ha presentado declaraciones juradas o cuando no existan o resulten insuficientes las registraciones contables y documentación que respalden las operaciones comerciales, sin que ello implique autorizar decisiones discrecionales (Fallos 264:99).

En su recurso, el señor Pasadore se limita a cuestionar las facultades de la Administración para reconstruir la materia imponible a partir de la información obrante en sus propias bases de datos, sin aportar ni ofrecer ningún medio que permita a este Tribunal concluir en la realidad de tales operaciones. A ello cabe agregar que dicha forma de estimación de la obligación tributaria se encuentra prevista entre las facultades que el art. 33 de la ley 11.683 le asigna a dicha dependencia y se justifica, precisamente, en la reticencia del contribuyente a aportar la documentación de respaldo de sus operaciones que es, justamente, lo que revelan las actuaciones administrativas sobre la actitud asumida por el

contribuyente frente a la fiscalización.

En efecto, no existe ningún elemento en estas actuaciones, ni tampoco en las administrativas previamente sustanciadas que refuten la pretensión fiscal, omisión que en virtud del principio de la carga de la prueba del art. 377 del CPCC sella la suerte de sus agravios.

Lo expuesto basta para confirmar la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/2000 a 12/2002 notificada en la Resolución Nro. 229/2006, tanto en cuanto al capital como a los intereses resarcitorios intimados en ella por aplicación del art. 37 de la ley 11.683 que se devengan en forma automática, con costas.

La misma decisión debe adoptarse respecto de la Resolución Nro. 230/06 que determinó de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2000, 2001 y 2002.

Los agravios que en subsidio el Sr. Pasadore esgrime para cuestionar el margen de utilidad que en la liquidación de sus obligaciones allí se adoptan tampoco han sido debidamente fundados. En efecto, ni la prueba rendida en la instancia administrativa al INTA de Mercedes, ni la producida en esta instancia a una única empresa de la zona que tiene por actividad el acopio de cereales es suficiente para rebatir el índice promedio que adoptó el juez administrativo elaborado sobre la información de 97 empresas radicadas en la misma jurisdicción en su propia base de datos.

Por lo expuesto, deben confirmarse las Resoluciones, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas que acceden por disposición legal (art. 37, ley 11.683), con costas.

V. Por último, resta tratar los agravios vinculados con las sanciones de defraudación impuestas en las Resoluciones.

Del análisis de las circunstancias de hecho efectuadas en los Considerandos precedentes se desprende que el Sr. Pasadore no ha presentado declaraciones juradas en ambos gravámenes configurándose de igual modo el elemento objetivo que merece el reproche fiscal; sin embargo, no se encuentra debidamente acreditado que su conducta se encuentre precedida de una intención dolosa o provenga de maniobras con intención de engañar al erario público.

Cabe recordar el criterio que en esta materia pusiera de manifiesto la Cámara que ejerce de Alzada de este Tribunal al fallar in re "Desartex S.A.", sentencia del 18.7.2019 oportunidad en la que expresó 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 Cía. S.Á. ", del 02/05/05; y "Sacks, Santiago (TV 20.669-1) c/ DG!", del 15/09/10).

Si bien el juez administrativo recurre a la presunción de dolo del art. 47, inc. a) de la ley 11.683, lo cierto es que no funda la elección. Cabe aquí recordar que dicha norma incorpora diferentes presunciones legales "iuris tantum" por las que se invierte la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto significa que, como consecuencia de estas presunciones, 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 (esto Sala in re: "Beleza SA (TV 21.382-1) c/ DGI", del 24/06/05; Sala III in re: "Andechaga Jorge Luis (TV 25.401-1) c/ DGI", del 15/04/09; y Sala IV in re: "Garnero Víctor Hugo (TV 24.331-19 c/ DGI", del 30/07/09)". Pero en el caso, esa prueba no ha sido debidamente rendida, lo que no implica que la conducta del Sr. Pasadore quede impune, sino que debe ser reencuadrada en la figura prevista en el art. 45 de la misma ley que castiga la falta de presentación de declaración jurada.

Por ello, corresponde reencuadrar las multas aplicadas en las Resoluciones recurridas, graduándoselas en el mínimo legal, con costas en el orden causado según art. 184, in fine, ley 11.683.

### **El Dr. Martín dijo:**

I. Que comparto el relato de los hechos efectuado en el voto de la Dra. O' Donnell como así también lo decidido en el mismo en lo que hace a lo resuelto en el Considerando IV en cuanto confirma el ajuste efectuado junto con los intereses resarcitorios reclamados. A mayor abundamiento, en el caso del Impuesto al Valor Agregado debe tenerse en cuenta que más allá de las manifestaciones sobre la existencia de otros ingresos que pudieran no estar alcanzados con el citado impuesto, lo cierto es que el recurrente no acreditó efectivamente esta hipótesis.

II. Respecto de las multas aplicadas en las resoluciones recurridas estimo que por las mismas razones que el ajuste resulta confirmado, deben ser ratificadas en cuanto a su tipificación y graduación.

Que se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta del recurrente en dicha figura infraccional al existir una grave contradicción entre los hechos que fueron ratificados ante esta instancia (operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias), 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.

A ello se agrega que no se inscribió en el organismo fiscal por las operaciones que aquí se confirman, por lo que no se puede recibir un tratamiento más beneficioso que para aquellos que si lo hagan y presenten las declaraciones juradas y aún así tuvieran una discordancia entre los montos declarados y los que efectivamente correspondiera exponer como base imponible del impuesto determinado.

III. Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

### **La Dra. Gómez dijo:**

I. Que adhiere a la solución propiciada por la Dra. O'Donnell en cuanto confirma el ajuste practicado, correspondiendo efectuar algunas precisiones adicionales.

Respecto a la razonabilidad de la utilización de los depósitos bancarios como indicio representativo de ingresos, cabe poner de resalto que inveteradamente, incluso previo a la sanción de la ley 25795 (BO: 17/11/2003) que incorporó a éstos el art. 18, se ha reconocido su procedencia, quedando así plasmada su conexión normal con el hecho imponible (conf. CNACAF, Sala III in re: "Chacra Aldelmassih -TF 14532-I- c/DGI" del 1/2/2000).

En virtud de lo expuesto, el método escogido por el Fisco para reconstruir y determinar la materia imponible en autos resultó válido. En esta línea, no se ha podido justificar en autos que los depósitos bancarios tuvieran un origen distinto a los ingresos que como propios debió declarar impositivamente (cfr. Sala I de la Alzada in re: "Ledesma Amalia" y "Sunblad Manuel Eduardo, sentencias del 26/9/2000 y 07/04/2009, respectivamente) ni tampoco de la prueba producida en autos surgen elementos que –en línea con lo expuesto por la representación fiscal al alegar a fs. 126/128 vta.- permitan reducir la liquidación de los gravámenes determinados, correspondiendo la confirmación de los ajustes practicados.

II. Respecto de los intereses resarcitorios, teniendo en cuenta su naturaleza y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto apelado.

III. Resta referirse a sendas sanciones aplicadas, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683 (vide fs. 25 y 50).

Que ante todo, cabe poner de resalto que el art. 46 de la ley 11.683 del texto vigente a la fecha de los ilícitos imputados (t.o. En 1998 y sus modificaciones) disponía que "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido", es decir que se estableció que el aspecto material de la infracción

requería de un resultado disvalioso conseguido a través de la presentación de declaraciones juradas engañosas.

Que sentado ello, 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).

Que no obstante ello, considero que la conducta desplegada por el contribuyente encuadra en la figura contemplada en el art. 45 de la ley de rito fiscal. En efecto, esa infracción requiere para su configuración, la concurrencia de una omisión de pago de impuesto y, como medio comisivo, la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, ello en la medida que no exista error excusable.

Que de acuerdo a las circunstancias expuestas, en este caso se ha perfeccionado tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del tipo infraccional descripto y siendo que no se vislumbra la existencia de alguna circunstancia eximente de la sanción, corresponde reencuadrar -respecto a ambas resoluciones- la conducta del apelante en el art. 45 de la ley 11.683, graduando la sanción en el 50% de los tributos dejados de ingresar (criterio de esta juzgadora in re “Mori, Oscar Horacio”, Sala “D”, sentencia del 13 de febrero de 2013).

Que en el caso concreto, corresponde imponer las costas en el orden causado, conforme lo dispuesto por el último párrafo –primera parte- del artículo 184 de la ley de rito fiscal.

IV. En efecto, voto por confirmar los actos apelados en lo que hace a impuesto y accesorios, con costas a la actora, reencuadrando las sanciones aplicadas en el artículo 45 de la ley de rito fiscal, con costas por su orden.

Atento el resultado de la votación que antecede, por mayoría

#### **SE RESUELVE:**

1) Confirmar las Resoluciones Nro. 229/06 y 230/06, con costas, salvo en lo que se refiere a las multas las que corresponde que se reencuadren en la figura de omisión prevista en el art. 45 de la ley 11.683, graduadas en su mínimo legal, con costas en el orden causado.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo del Sr. Pasadore, teniendo en cuenta el monto del litigio y el resultado obtenido, en las sumas de:

a. \$12.188 por la representación procesal y \$30.470 por el patrocinio letrado, en atención a la actividad desarrollada en la primera y segunda etapa del Expediente, de acuerdo con lo dispuesto por la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. \$40.533, equivalente a 0,89 UMA por la representación procesal y \$101.333, equivalente a 2,23 UMA por el patrocinio letrado, en atención a la actividad desarrollada en la tercera etapa del Expediente, de acuerdo con lo dispuesto por la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

