República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-109079798-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Octubre de 2025

Referencia: 28.750-I y sus Acum.; CASTAGNANI HECTOR LUIS; SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el expte. 28.750-I (puntualmente el acumulado N° 46.474-I), caratulado: **"CASTAGNANI HECTOR LUIS s/ recurso de apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 1820/1835vta. este Tribunal dictó sentencia donde resolvió hacer lugar a la excepción de prescripción interpuesta por la actora respecto de la Res. 8/2016 por la que se aplicó una multa equivalente a 3 veces el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) defraudado en los períodos fiscales 1, 3, 5, 6, 8 y 9/2002 (cfme. arts. 46 y 47, incs. "a" y "b", ley 11.683, vigente al momento de los hechos) (expte. 46.474-I) y confirmó las restantes (entre ellas, la Res. 181/2006).

A fs. 1899/1913vta. la CACAF acogió el planteo interpuesto por el fisco en su expresión de agravios y revocó el pronunciamiento de este Tribunal en cuanto declaró prescriptas las facultades sancionatorias del fisco para dictar la Res. 8/2016, quedando pendiente en consecuencia resolver respecto de la multa aplicada en dicha resolución.

II. Que a fs. 1674/1685 el recurrente apeló la Res. 8/2016, solicitó su nulidad debido al prolongado plazo en el que se incurrió para tramitar las actuaciones administrativas, lo cual, afirmó, atenta contra la seguridad jurídica y el derecho subjetivo a definir la situación en la que se encuentra.

Sostuvo que no es su obligación acreditar si sus proveedores poseían o no capacidad operativa y que sólo debía corroborar si se hallaban inscriptos en el Registro de Operadores de Granos.

Respecto a que la procedencia del cereal indicada en las cartas de porte no se correspondería con la localización de los campos explotados por los productores, aseveró que no tiene el deber de conocer sus ubicaciones ni los arrendamientos que pudieron haber realizado.

En lo concerniente a que no habría brindado información al fisco sobre la ubicación de los campos en

donde se cargó el cereal, desarrolló que un acopiador no necesariamente debe estar al tanto de ello, sino que son los camioneros quienes lo sabrían. Agregó que si el fisco hubiera admitido la prueba que ofreció al contestar la vista habría podido aportar información sobre sus localizaciones.

Arguyó que, al no haberse producido prueba pericial caligráfica, el fisco no puede sostener que de la simple visualización comparativa de los documentos surgiría que la letra con la cual se completaron los rubros del cargador coinciden con los comprobantes de romaneo.

Negó que algunos cartulares directa o indirectamente retornaran a él. Explicó que del simple cotejo de los cheques surge que ello no es así y que el beneficiario goza de la posibilidad del endoso.

Explicó que adelantó dinero a quienes desconocía por cuanto en la práctica de la compraventa de cereal prima la confianza. Agregó que los negocios los perfeccionó vía telefónica o por correo electrónico.

Destacó que su accionar "*no puede ser enmarcado en los términos del art. 45 de la ley 11.683 por cuanto no se verificó omisión alguna*".

Finalmente, peticionó se revoque la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 1709/1722vta. el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando el criterio fiscal, con costas.

IV. Que a fs. 1743/1743vta. se abrió la causa a prueba, rechazándose la pericia contable ofrecida. A fs. 1746 se dio por decaído el derecho a la producción de la prueba informativa ordenada en los pto. 3 de fs. 1743, en atención a que el recurrente no acreditó el diligenciamiento de los oficios ordenados. Respecto a la prueba testimonial e informativa ordenadas en los ptos. 2 y 4 de fs. 1743 dirigida —esta última— a la Bolsa de Cereales de Rosario y a la Comuna de Chabás, se estuvo a la ya producida previo a la acumulación del expte 46.474-I.

A fs. 1796 se cerró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C"; a fs. 1799 se puso la causa a disposición de las partes para que produzcan alegatos, derecho que fue ejercido por la actora a fs. 1800/1810vta. y por el fisco a fs. 1812/1814. Finalmente, se pusieron los autos para dictar sentencia respecto de la Res. 8/2016.

V. Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VI. Que previo a resolver si la sanción aplicada en la Res. 8/2016 se ajusta a derecho, corresponde tratar el planteo de nulidad formulado por la actora respecto al prolongado plazo que tomó la inspección, lo cual entendió atenta contra la seguridad jurídica y el derecho subjetivo de esclarecer la situación en que se encuentra.

En este sentido, el recurrente se limitó a manifestar que transcurrieron "*varios años de inspección*" hecho

que por sí sólo no permite establecer en qué forma el mero transcurso del tiempo pudo haber afectado el ejercicio de su derecho de defensa, requisito esencial para sostener la invalidez del acto apelado. Ello así, corresponde desestimar la defensa de nulidad articulada por la actora.

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas.

VII. Que tal como se desprende del informe final de inspección (en adelante IFI) (v. fs. 48/72 del cuerpo IVA, Calificación Conducta Fiscal, Cpo. 1, aa) el recurrente se encuentra inscripto bajo la actividad de "Venta al por mayor de cereales" y cierra su ejercicio el 31/12 de cada año.

Del análisis de los montos de créditos y débitos fiscales que consignó en las DDJJ de IVA, el fisco detectó la existencia de compras a proveedores considerados apócrifos, ante lo cual se le solicitó al Sr. Castagnani copia impresa del libro IVA correspondiente a los períodos bajo fiscalización. En respuesta, informó que la instalación donde estaban archivados esos documentos fue afectada por un tornado en noviembre de 2003. A fin de acreditar este hecho aportó denuncia penal, solicitud de evaluación de daños pedida por la comuna de Chabás y recortes de periódicos.

En virtud de que el fisco obtuvo el soporte magnético del libro IVA Compras, llevó adelante tareas de inspección, realizándose una comparación con los contribuyentes incluidos en la Base Apoc., lo cual arrojó la existencia de compras efectuadas a éstos. Como resultado, se estableció un ajuste en el IVA impugnándose los créditos fiscales correspondientes.

Ello así, en la Res. 181/2006, el fisco concluyó que los supuestos proveedores del actor no reflejan la capacidad operativa suficiente para perfeccionar en su totalidad las cuestionadas operaciones de venta de cereales o la prestación de servicios agropecuarios. A su vez, el recurrente no aportó cartas de porte o remitos relativos a las operaciones cuestionadas.

VIII. Que por otro lado, corresponde recordar que la aplicación de esta sanción había sido diferida en la Res. 181/2006, la que fue confirmada por este Tribunal a fs. 1820/1835vta., sentencia que se encuentra firme y que, en la causa penal que en consecuencia se inició ante el Juzgado Federal N° 3 de Rosario, Santa fe (autos "C. HÉCTOR LUIS s/evasión simple tributaria—apropiación indebida de tributos, Expte. FRO 31000645/2007/1/CA1 —por los períodos 1 a 12/2002 del IVA—) se dictó sentencia de sobreseimiento (cfme. art. 2 del CP y 336, inc. 3 del CPPN) el 28/11/2012, en razón de las modificaciones introducidas por la ley 26.735, que fue confirmada por la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A, el 23/4/2014, acuerdo que se encuentra firme desde el 13/5/2014 (v. fs. 1766 y 1767).

IX. Que el artículo 46 de la ley 11.683 vigente al momento de los hechos disponía: *"el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en "una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco" (Fallos 323:2172 considerando 4).

Habiendo confirmado la Alzada la sentencia dictada por este Tribunal a fs. 1899/1913vta. que confirmó el

ajuste base de la multa aquí tratada, la que se encuentra firme, corresponde tener por acreditado el "elemento objetivo" o material de la sanción impuesta.

Ello así, corresponde analizar el "elemento subjetivo", teniendo en cuenta la figura legal dolosa imputada por el ente fiscal.

A dichos fines, el fisco debió acreditar no sólo la conducta defraudatoria del actor, sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –idóneo- para materializar dicho "elemento subjetivo". A tal fin, el fisco tiene a su alcance una importante herramienta que el legislador introdujo a los fines probatorios, como lo son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina, luego, la presunción; y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de la voluntad de defraudar al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo el contribuyente el obligado a desvirtuar tal presunción legal.

En esta línea, los incs. "a" y "b" del art. 47 establecen que: "*se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas 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 las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11; b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.*"

Siguiendo este análisis corresponde señalar que las declaraciones vertidas por los testigos ofrecidos no aportaron datos que acrediten los escuetos dichos que el Sr. Castagnani alegó en su defensa, quien entendió que su conducta se trató de una mera omisión encuadrada en el art. 45 de la ley 11.683. Por su parte, la contestación de la Comuna de Chabás al oficio ordenado tampoco logró revertir las presunciones legales que utilizó el fisco para valorar su conducta (v. fs. 853/854, 864/864vta. 867/867vta., 870, 873/873vta., 1380 y 1578).

Cabe destacar que el ente fiscal fundó su pretensión punitiva en diversos elementos de convicción, que le permitieron deducir la hipótesis de una conducta dolosa en el accionar del recurrente; lo que no fue debidamente rebatido por el actor mediante la producción de prueba relevante.

En definitiva, considero que se encuentran configurados los elementos correspondientes para tener por configurada la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa, ni un reencuadre de la sanción impuesta o para modificar la graduación dispuesta en el acto recurrido, por lo que corresponde confirmar la Res. 8/2016.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la Res. 8/2016, con costas.

Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala C conforme a lo

previsto por el artículo 184 de la ley 11.683 por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.30 17:15:21 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2025.10.01 11:45:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.01 11:48:30 -03:00