Informe firma conjunta

Número: IF-2025-119731767-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 32.280-I; Frigomonte S.A.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 32.280-I caratulado "Frigomonte S.A. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Frigomonte S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas por la Dirección Regional La Plata de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos:

a. la Resolución N° 76/08, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 3/04 a 9/05 y se lo intima a ingresar la suma de $5.219.733,09, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Además, en dicho acto se hizo reserva de juzgar la conducta a las resultas de la causa penal, según el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.)

b. la Resolución N° 77/08, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2005, y se lo intima a ingresar la suma de $70.297,14, también más intereses resarcitorios (art. 37, ley). En dicho acto, además, se aplicó multa de defraudación de $210.891,42 (conf. art. 46 y 47, inc. a), ley).

c. la Resolución N° 78/08, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2004 por $10.732,08, más intereses, y se le aplicó una multa de omisión de $8.585,66 (conf. art. 45, ley).

En su presentación ante este Tribunal explica, respecto de la determinación de oficio practicada en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias por desconocimiento de los comprobantes extendidos por los proveedores cuestionados, que las operaciones las hizo a través del Sr. Norberto Garcia. Alega que, si éstos desconocieron las operaciones ante la fiscalización, eso es ajena a ella.

A continuación, se explaya sobre las vicisitudes de las pruebas ofrecidas y rendidas en la instancia administrativa previa y alega que se afectó su derecho de defensa en juicio.

Destaca que los pagos se hicieron en efectivo, lo que entiende es habitual en el sector de la comercialización de hacienda.

Respecto de las determinaciones de oficio en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a la ganancia mínima presunta, Frigomonte S.A. se remite a los descargos presentados en sede administrativa.

Por último, se agravia de los intereses resarcitorios intimados en las Resoluciones por excesivos y sobre las sanciones aplicadas, alega su improcedencia por falta de demostración del elemento subjetivo y acusa su irrazonabilidad. Invoca, como agravio en subsidio, el error excusable para que se la exima de su responsabilidad.

Aporta prueba documental, ofrece prueba informativa, testimonial y pericial contable, y solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones recurridas, con costas.

II. A fs. 229/251 la representación fiscal contesta el traslado del recurso y solicita que se confirmen sus actos, también con costas. En especial, solicita se declare la improcedencia formal del recurso de apelación deducido contra la Resolución N° 78/07 dada la insuficiente expresión de agravios.

III. A fs. 255 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba informativa, que obra producida a fs. 282 y 305, y a la pericial contable. Luego, se intima a Frigomonte S.A. a traer el pliego de preguntas para los testigos ofrecidos y se hace lugar a este medio a fs. 307. Sin embargo, a solicitud de la representación fiscal a fs. 347 la entonces Vocal Instructora declaró la nulidad de los testimonios recibidos de dos testigos porque las preguntas estaban formuladas en forma asertiva, y a fs. 362, luego de varias y sucesivas intimaciones, se da por decaída la restante prueba testimonial. En dicho auto también, se intima la presentación del informe pericial contable, intimación que no fue cumplida. A fs. 380 en atención al tiempo transcurrido se clausura el período de prueba.

A fs. 406 se eleva el Expediente a Sala, a fs. 411 se ponen a disposición de las partes para alegar, ejerciendo su derecho únicamente el Fisco Nacional a fs. 414/417.

A fs. 420 queda en estado para dictarse la sentencia.

IV. Corresponde resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones recurridas en este Expediente.

Para ello, cabe tener en cuenta que el principal agravio de Frigomonte S.A. en esta instancia es la deficiente tramitación del período probatorio en sede administrativa. Alega en este sentido que diligenció los oficios para producir la prueba informativa, pero que no fueron respondidos. Agrega, por otro lado, que no fueron bien cursadas las citaciones a las testimoniales y dice, finalmente, que, a pesar de su importancia, el juez administrativo resolvió declarar la clausura del período probatorio sin aguardar su producción, todo lo cual afectó su derecho de defensa.

Al contestar los recursos, la representación fiscal señala, sin embargo, que el período de prueba fue cumplido debidamente, esto es en estricto apego a la ley 11.683 y la ley 19.549 que también resulta aplicable en carácter supletorio. No se encuentra en discusión que el plazo de prueba se extendió por cuatro meses, en lugar de 30 días que había dispuesto en virtud del art. 46 del decreto 1759/72, plazo durante el cual Frigomonte S.A. no la produjo en su totalidad.

En definitiva, las actuaciones administrativas revelan que los medios de prueba ofrecidos por Frigomonte S.A. en dicha instancia fueron admitidos y que se colocó a su cargo tanto el libramiento de los oficios como la citación de los testigos (conf. Prov N° 63/2008, en Cpo IV IVA), sin que se adviertan irregularidades ni anomalías en dicha decisión.

Surge de allí también que la recurrente tomó vista de las actuaciones (fs. 932) es decir que pudo seguir el trámite de las diligencias que ella misma ofreció y que le fueron admitidas a efectos de impulsar la producción de la prueba ofrecida en su propio interés.

No se advierte entonces que se haya incurrido en un procedimiento irregular o viciado, por el contrario, en la instancia administrativa previamente sustanciada se abrió a prueba y la recurrente tuvo amplia posibilidad de probar sus dichos con tiempo razonable para hacerlo.

Cabe recordar aquí, como lo ha sostenido en más de una oportunidad la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal, que, las Resoluciones de la Administración Tributaria gozan de presunción de legitimidad, según el art. 12 de la ley 19.549: "Por consiguiente, en virtud de la interpretación armónica de los arts. 12 de la 19.549 y 377 del CPCC, no puede sino concluirse que es el contribuyente quien debió acreditar los extremos que invoca, carga que no ha sido suficientemente cumplida en el caso de autos (arg. esta Sala, Causa 7795/2008 "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.-AFIP DGI- Resol 370/08 s/ Dirección General Impositiva", del 03-04-2012, Causa: 880/2008, "WOOLYN SA C/EN-AFIP DGI- RESOL 90/07 RDEX S/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA", del 18-10-2011; esta Cámara, Sala IV, Causa: 40567/2011, "Recoleta Vesubio SA (TF 30762-I) c/ DGI", del 06-03-2012 y Causa 43069/2011 "GRANYSEM SRL (TF 18435-I) C/DGI", del 14-08-2012)".

Agregó también que, "En definitiva "la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva (Fallos 315:2555). Por consiguiente, correspondía a la recurrente aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arribó la demandada" – "Chalom, Alberto", sentencia del 25.3.2014-.

Debe decirse, asimismo, que en esta instancia Frigomonte S.A. también ofreció las pruebas y le fueron admitidas por la entonces Vocal Instructora, pero tampoco fueron producidas en su totalidad, por lo que luego de varias intimaciones que se le cursaran, se dio por decaído su derecho. También se aceptó la prueba pericial contable, pero en este caso y del mismo modo, a pesar de las sucesivas intimaciones y prórrogas, no la produjo.

Respecto de la prueba informativa admitida por la entonces Vocal Instructora, dirigida a más de 20 entidades, la recurrente no diligenció todos los oficios; ni tampoco pidió que se libraran oficios reiteratorios ante la falta de respuesta de algunos de ellos, de lo que se sigue también el desinterés en producir las medidas probatorias por ella misma ofrecidas. Ello así, máxime cuando al contestar el traslado de la oposición formulada por la representación fiscal hizo referencia a que las pruebas eran decisivas para la dilucidación del tema traído a consideración de este Tribunal (fs. 254). Los únicos que contestaron fueron el Banco Provincia a fs.282 y el Banco Francés a fs. 305, cuyos resultados, cabe ya señalarlo, son insuficiente para dar respaldo a sus agravios.

En efecto, el Banco Francés dijo que la nota del 28.12.2004, en donde había informado la existencia de una cuenta corriente a nombre del Sr. Masseroni (fs. 107) era auténtica, y respecto de la nota del 14.11.2000, que obra a fs. 106, en la que informó la existencia de una cuenta corriente en dicha entidad a nombre de la misma persona, dijo que no podía aseverar su autenticidad ya que la persona que la firmaba no era empleado del banco. Los números de las cuentas informadas en dichas notas son diferentes. El Banco Provincia, por su parte, informó que no existían cuentas abiertas en dicha entidad a nombre del Sr. Masseroni (fs. 282).

Ninguna conclusión puede extraerse entonces de dichas respuestas en relación a la efectiva existencia de las ventas por parte del Sr. Masseroni a Frigomonte S.A.

En cuanto a las testimoniales, a fs. 347 la entonces Vocal Instructora declaró la nulidad declaraciones tomadas en sede de la Administración Federal de Ingresos Públicos por incumplimiento al art. 442 del CPCC (preguntas formuladas en términos afirmativos) y, luego de sucesivas intimaciones para que adecuara los pliegos a las exigencias de dicha norma, que no fueron cumplidas, se dio por decaído el derecho a producirla nuevamente (fs. 362).

Dicho esto, los Considerandos de las Resoluciones y las actuaciones administrativas que preceden su dictado dan cuenta que la inspección se inició porque Frigomonte S.A. no había presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005; la presentó durante el procedimiento de fiscalización, sin movimientos.

A partir de ello se inició un exhaustivo trabajo de fiscalización en relación con dos proveedores de Frigomonte S.A. –Sr. Masseroni y Consico S.A.- cuyas operaciones -compra de hacienda- fueron objetadas al dudar de la capacidad económica

y operativa para llevar a cabo las transacciones.

La recurrente debía probar en contrario, conforme al art. 377 del CPCC, y no lo hizo.

En efecto, lo que ésta tenía que demostrar era que las operaciones efectivamente existieron y que fueron efectuadas con los proveedores que emitieron los comprobantes fiscales; sin embargo, no hay ningún elemento en las actuaciones administrativas, ni en esta instancia tampoco de la efectiva existencia de ello, ni de la capacidad operativa y económica de éstos para vender la hacienda. Además, con la escasa prueba rendida no pudo refutar que el Sr. Masseroni desconoció ante la fiscalización las operaciones con Frigomonte S.A., mientras que Consicom S.A. directamente no pudo ser ubicada por la fiscalización.

En cuanto a los ajustes en el impuesto al valor agregado, el análisis debe hacerse a la luz del criterio adoptado por la Corte Suprema al fallar en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, el 10 de marzo de 2015, en la que dijo, en lo que aquí importa “Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o.1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..." . Y agregó que “Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó”.

Lo explicó la Cámara cuando dijo que “...el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)”, conf. “Avital S.A.”, sent. del 24 de febrero de 2022, entre otras.

Resulta así claro que el art. 12 de la ley del gravamen establece el derecho al cómputo del crédito fiscal en la medida que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que no se probó en orden a determinar si fueron realmente los proveedores que emitieron los comprobantes fiscales los que le vendieron la hacienda.

Si bien Frigomonte S.A. invoca que, las operaciones las hizo a través de un intermediario, el Sr. Norberto Garcia, no adjuntó ningún documento que acredite que actuaba en representación o que tenía algún vínculo comercial con los emisores de las facturas que lo habilitaran a actuar en su nombre frente a terceros. Fue, además, Frigomonte S.A. la que reconoció ante la fiscalización que nunca trató con el Sr. Masseroni, sino que lo hizo siempre con el Sr. García y que fue esta persona también quien la vinculó con Consicom S.A. Explica en sus descargos que a dicha empresa le compraba la hacienda en forma telefónica.

Por su parte, el Sr. Masseroni admitió ante la fiscalización no haber ejercido la actividad de consignatario de hacienda y que firmó documentación fiscal y comercial a solicitud del Sr. García para instalar una carnicería, dando cuenta así que no fue él el real proveedor de la hacienda, sino que su nombre y su firma fue utilizada con dicha finalidad.

En definitiva, si en la operatoria comercial intervinieron terceras personas, como alega el recurrente, ello debió ser probado, vgr. comisionista, y la relación debió estar documentada con los instrumentos previstos en las reglamentaciones fiscales para dicho tipo de relación, extremos ausentes en el caso en el que Frigomonte S.A. se limita a señalar al Sr. García como supuesto representante de los proveedores que le vendieron la hacienda sin ninguna prueba que respalde sus

dichos.

Ello, es suficiente para confirmar los ajustes practicados en la Resolución N° 76/08.

En cuanto a la determinación practicada en el Impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 en la Resolución N° 77/08, asiste razón a la representación fiscal cuando alega al contestar el recurso que Frigomonte S.A. no formuló agravios en esta instancia, sino que se remite al descargo presentado en la instancia administrativa previa.

De cualquier modo, las Consideraciones ya realizadas más arriba son suficientes también para justificar la impugnación del gasto en dicho gravamen al no haberse acreditado la compra de hacienda respaldada en los comprobantes fiscales emitidos por los proveedores Masseroni y Consicom S.A. En definitiva, no acreditó la recurrente las compras de las mercaderías, por ende mal puede ser admitido la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias.

Por último, en cuanto a la determinación en el impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2004, tampoco se formulan agravios concretos en esta instancia. Sin perjuicio de ello, de los Considerandos de la Resolución N° 78/08 surge que Frigomonte S.A. no había presentado la declaración jurada de este gravamen a la fecha de su vencimiento por lo que se liquidó a partir del activo exteriorizado por ella misma en sus balances de dicho ejercicio. Asi, resulta acertada la pretensión fiscal en este caso también más aún cuando no se formularon agravios en esta instancia, ni tampoco se presentó descargo en la instancia administrativa previa que cuestione dicha forma de determinar la base imponible del gravamen, ni su liquidación.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 76/08, 77/08 y 78/08, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, que se devengan en forma automática por la demora en el pago debido y en término. Las costas se imponen a la vencida (art. 184, 5to.párr., ley).

V. Queda referirse a las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. 77/08 y 78/08. En el primer caso, se encuadró la conducta de Frigomonte S.A. en el art. 46 de la ley 11.683 y se presumió el dolo en su conducta por virtud del inc. a) del art. 47, que entiende es improcedente por no darse el elemento subjetivo del tipo. Alega que la liquidación del impuesto a las ganancias fue con *criterio formativo y dentro de la economía de la ley del impuesto a las ganancias* y que no basta la mera comprobación objetiva, esto es la falta de presentación de la declaración jurada de dicho gravamen, para sancionarlo. Solicita, por ello que se la exima con arreglo a la causal de error excusable.

Sin embargo, los antecedentes ya reseñados dan cuenta que Frigomonte S.A. recurrió a comprobantes fiscales falsos para disminuir sus propias obligaciones, conducta que logró a través de maniobras concretas que implicaron una grave incidencia en la materia imponible declarada que configuran tanto el elemento objetivo como subjetivo del art. 46 de la ley.

En efecto, el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias por operaciones inexistentes mediante la utilización de personas que no son los reales proveedores de los productos en modo alguno puede ser atribuido a una cuestión de criterio ni posibilidad dentro de la economía de la ley como alega Frigomonte S.A. Se trata, antes bien, de una típica conducta dolosa, una maniobra al solo efecto de disminuir la propia carga fiscal, por lo que debe entenderse que la presunción de dolo se encuentra debidamente aplicada y, entonces, confirmarse la pena que para dicho supuesto contempla la ley 11.683.

En cuanto a la conducta reprochada en la Resolución N° 78/2008, Frigomonte S.A. no dio ni esta instancia ni antes explicación alguna sobre su omisión de presentar la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta, la que entonces debe ser calificada en el tipo del art. 45 de la misma, sin que tampoco existan elementos para que su conducta sea exculpada por error excusable.

Por lo expuesto, se confirman también en este aspecto las Resoluciones recurridas. Con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE**:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 76/08, 77/08 y 78/08, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Frigomonte S.A., de la siguiente manera:

a. Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $277.307 por la representación procesal y $693.267 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. Por la tercera etapa, en las sumas de $761.361 equivalente a 10,05 UMA por la representación procesal y de $1.903.403 equivalente a 25,11 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.28 11:37:33 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.28 12:31:11 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.28 12:38:52 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.28 12:38:53 -03:00