Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

29935/2025

FRIGORIFICO LAMAR SA (TF 47093-I Y ACUM 47094-I 47095-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de abril de 2026.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani, dijo:

I.-Que por decisorio del 17/12/2024, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, 1) Revocó la resolución Nº 140/2016 (DV DEOA) –Impuesto a las Ganancias- en todas sus partes con costas; 2) Confirmó la resolución Nº 141/2016 (DV DEOA) –Impuesto al Valor Agregado- en materia de impuesto y accesorios, con costas, y confirmó la sanción aplicada, reduciendola a su mínimo legal, en atención a la carencia de antecedentes sumariales según las constancias de autos, e impuso las costas en este aspecto a la recurrente en la parte en que se confirma y por su orden en la parte en que se reduce la sanción; 3) Revocó la resolución Nº 142/2016 (DV DEOA) –Impuesto a las Salidas No Documentadas- en todas sus partes, con costas.-

II.-Que la Dra. Guzmán –vocal del Tribunal Fiscal de la Nación- señaló que: "…la actora interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nº 141/2016 (DV DEOA), Nº 142/2016 (DV DEOA) y Nº 140/2016 (DV DEOA) de la A.F.I.P. –Dirección General Impositiva-, todas de fecha 28 de junio de 2016, suscriptas por el Jefe (Int) de la División Determinaciones de Oficio 'A'. Por la primera, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los periodos fiscales 02/2009 a 07/2011, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios, y aplica multa respecto de los periodos fiscales 11/2010, 04/2011, 05/2011 y 07/2011 equivalente a tres tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar con sustento en los artículos 46 y 47 inciso 'b' de la norma ritual. Por la segunda, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias –Salidas No Documentadas- correspondiente a los periodos fiscales 01/2009 a 03/2009, 11/2009, 04/2010, 07/2010 y 10/2010 a 12/2010, con más intereses resarcitorios y aplica multa respecto

de dichos periodos fiscales equivalente a tres tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar con sustento en los artículos 46 y 47 inciso ‘b’ de la ley de rito. Finalmente, por la tercera, se determina de oficio el resultado neto final –quebranto- de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los periodos fiscales 2009 y 2010 y reduciendo el saldo a favor en ambos periodos fiscales".-

III.-Que la Sra. vocal preopinante expuso en relación al Impuesto al Valor Agregado que: “…conforme surge del Informe Final de Inspección (cfr. fs. 287/310), Cuerpo Principal Nº 2, AA, y fs. 101/124 Cuerpo Impuesto al Valor Agregado, AA) y de las resoluciones apeladas, el cargo de inspección se originó en relación a casos investigados con perfil APOC, donde se observó –en lo que aquí interesa- a la recurrente como usuaria de crédito fiscal apócrifo, tratándose el caso concreto de la aquí apelante de una empresa que declara como actividad la matanza de ganado –excepto bovino- y el procesamiento de su carne, siendo objeto de las presentes actuaciones operaciones vinculadas a la compraventa de equinos para faena y posterior exportación. En ese sentido, se trata en el caso de marras de la utilización de facturación proveniente de contribuyentes calificados como ‘prestanombres’ o ‘sin capacidad económica’ a partir de los elementos reunidos en sus respectivas fiscalizaciones…”.-

A lo que la Sra. vocal continuo expresando: “Que, de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de encontrarse frente a operaciones impugnables con los proveedores mencionados, los que fueron calificados como ‘prestanombres’ o bien ‘sin capacidad económica’, cuestión que en definitiva condujo al Fisco a concluir que ninguno de los proveedores pudo haber celebrado las operaciones en crisis. En virtud de lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba…”.-

Con lo cual, la vocal concluyó que: “Sobre el punto, ya se adelantó que la prueba pericial contable no arrimó ningún elemento que permitiera a este Tribunal aseverar que, en efecto, las operaciones cuestionadas hubieran sido llevadas adelante con los proveedores cuya documentación hubiera acompañado la recurrente…Por su parte, corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente

dirigido a obtener el computo de las retenciones que habrían sido practicadas a los proveedores impugnados. En efecto, la cuestión atinente a la doctrina de las correcciones simétricas receptada en el artículo 81 de la ley procesal confiere legitimidad a los contribuyentes y responsables del gravamen que hubieren soportado el tributo, circunstancia que no se da en la especie, pues la recurrente actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro, solución que resulta aplicable del modo a aquellos supuestos en los que en lugar de solicitar estas correcciones o compensaciones, se encara la pretensión tendiente a repetir el gravamen ingresando por cuenta de un tercero (vid. voto de la suscripta en la causa 'Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda', 24/08/2018 y sus citas)".-

A lo que el Dr. Porporatto agregó en dicho sentido (voto mayoritario) que: "…respecto de la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado voto en el mismo sentido, salvo en lo atinente a la graduación, la que deberá reducirse a su mínimo legal en atención a la carencia de antecedentes sumariales según las constancias de autos. Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte en que se confirma y por su orden en la parte en que se reduce la sanción".-

IV.-Que por otra parte, el Dr. Porporato señaló en relación al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas- del voto en mayoría, que: "…corresponde su revocación (con más sus intereses y multa proporcionales) toda vez que se trata de adquisición de bienes, resultando aplicable lo previsto en el artículo 38 inc. a) de la ley del gravamen –vigente a la sazón- con costas".-

V.-Que en relación al Impuesto a las Ganancias, la Dra. Guzman expresó en el considerando X del decisorio recurrido que: "…distinta es la solución que se propicia respecto del Impuesto a las Ganancias. Ello así, toda vez que aun cuando no se pudo comprobar que los proveedores impugnados fueran, al final de cuentas, los verdaderos proveedores de la hacienda equina para faena adquirida por la recurrente, no es menos cierto que a partir de diversas probanzas, se pudo corroborar que las mercaderías existieron y fueron adquiridas por la aquí apelante. Por un lado, surge del informe pericial contable que todos los pagos efectuados por las mercaderías fueron realizados a través de

transferencias a las cuentas bancarias o cheques librados a nombre de los proveedores que actuaron como prestanombres o interpósitas personas en las operaciones impugnadas (cfr. 337/338).

A lo que la Dra. Guzman continuó agregando: “Por otro lado, no está cuestionado en autos la actividad comercial de la apelante ni el tipo de mercadería adquirida; incluso de la prueba informativa producida en esta instancia ante SENASA surge que aunque la información provista no pudiere estar completa por la destrucción propiciada por el referido organismo gubernamental de la documentación de respaldo (cfr. fs 751/751vta., con motivo del estudio efectuado al rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por la recurrente respecto de la continuación de la búsqueda de documentación que la dependencia administrativa en cuestión ya no era capaz de proporcionar), al tiempo que el propio Fisco Nacional reconoció que parte de la hacienda equina involucrada fue objeto de un delito al momento de su adquisición y que, luego la mercadería fue destinada mayoritariamente a exportación, cuestiones que, al tiempo que adunan la tesis fiscal en torno a la falsedad de la documentación respaldatoria de las operaciones, hacen foco en que la mercadería efectivamente existió, motivo por el que en este aspecto, el de la inadmisibilidad de la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias, la tesitura fiscal se revoca, con costas”.-

VI.-Que el 21/3/25 apelaron la actora y el Fisco Nacional, quienes expresaron agravios en fechas 14/4/25 y 15/4/25, los que fueron contestados los días 20/5/25 y 19/5/25 respectivamente. El 7/11/25 se llamaron autos a sentencia.-

VII.-Que cabe recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones, sino solo respecto de los puntos propuestos que sean conducentes para la solución del juicio (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).-

VIII.-Que ambas partes han manifestado que el tema en debate ha quedado delimitado a una cuestión de hecho y prueba (pericial contable y de informes). Como consecuencia de ello, el Fisco Nacional se agravió de la revocación de la resolución determinativa correspondiente al Impuesto a las Ganancias y a la multa impuesta con relación a las Salidas no documentadas.-

IX.-Que en lo que se refiere a la prueba producida y al análisis de la misma, cabe destacar que en el particular

sistema de revisión judicial (limitado) instaurado por el legislador en materia tributaria, las cuestiones de hecho y prueba, son ajenas -por principio- al recurso que autoriza el artículo 86, inciso b), punto segundo de la ley 11.683. En efecto, tal remedio no da acceso -salvo error manifiesto- a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al ponderarla (conf. C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II, in re: "Quilmes Combustibles S.A.C.I.", sentencia del 25-3-97; esta Sala in re: "Tognola, María Elisa Ramona (TF 12349-I) c/ DGI", sentencia del 17-5-2000; "Forte, Vicente F. y Astillero V. Forte SAMCI (TF 15847-I) c/ DGI", sentencia del 30-11-2000).-

X.-Que dejando a salvo las posibles objeciones que pueda hacerse a tales prescripciones del legislador en cuanto a la posible vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva, lo cierto es que, no mediando en el caso solicitud de inconstitucionalidad, tales postulados normativos deben ser atendidos por el juzgador, salvo que exista arbitrariedad o irrazonabilidad en la apreciación de los hechos y de las pruebas rendidas en la causa.-

XI.-Que sin perjuicio de lo expuesto, corresponde poner de resalto que el artículo 164 de la ley procedimental para el Tribunal Fiscal de la Nación, otorga a ese organismo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediare la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria.-

Como se desprende de lo preceptuado en este artículo, el principio dispositivo no rige en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación pudiéndose encontrar la razón por la cual el legislador se ha orientado a regular el proceso ante el citado organismo en base, primordialmente, a las reglas del principio inquisitivo y no del citado anteriormente, en que en el proceso ante el Tribunal Fiscal lo que se discute son cuestiones vinculadas a la obligación tributaria y la potestad sancionadora de la administración, materias ambas en donde prima el interés público, y no el interés privado de las partes (conf. esta Sala in re: "Labrar Soc. de Hecho -TF 8904-I-c/ DGI", sentencia del 13-9-95).-

XII.-Que el artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (aplicable en la especie) determina que salvo disposición en contrario: "...los jueces formarán su convicción

respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa".-

La libre apreciación de las pruebas reconoce en nuestro ordenamiento el marco legal de la "sana crítica", expresión que comprende la necesidad de valorar los distintos medios, explicando las razones que ha tenido el juez para formar su convicción al ponderar con un sentido crítico la variedad de pruebas.-

La sana crítica se sintetiza en el examen lógico de los distintos medios, la naturaleza de la causa y las máximas de experiencia, es decir el conocimiento de la vida y de los hombres que posee el juez, simples directivas, indicaciones o consejos dirigidos al sentenciador y respecto de los cuales éste es soberano en su interpretación y aplicación. Naturalmente que si es arbitraria o absurda no puede pretenderse la validez de tal determinación judicial (conf. Fenochietto -Arazi, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Concordado con el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires", Editorial Astrea, Tomo 2, página 356; esta Sala in re: "Ayerbe, Lázaro c/ Ministerio de Justicia de la Nación", sentencia del 26-5 -98; "Martínez, Eliseo David c/ Instituto de Servicios Sociales Bancarios", sentencia del 16-3-2001).-

XIII.-Que conforme lo desarrollado hasta aquí, no se advierte en el decisorio apelado arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en cuanto a la valoración de la prueba y los hechos de la causa (conf. esta Sala in re "Noble Argentina S.A. (TF 32885-I) c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo", expte. nro. 15283/2010, sentencia del 19/9/2017), corresponde rechazar el presente agravio.-

XIV.-Que se agravia la actora de la improcedencia de la multa en relación al Impuesto al Valor Agregado y su tipificación. Por otra parte, se agravia de la improcedencia de los intereses resarcitorios.-

XV.-Que respecto de la calificación dolosa que se le imputara a la actora, cabe señalar que las sanciones de este tipo requieren la configuración de un elemento objetivo y de otro subjetivo, pudiendo ser este último la culpa o el dolo. La culpa se presume por la sola

inconsistencia del actuar del sancionado, mientras que para el dolo se hace mérito de las presunciones *iuris tantum* previstas en los incisos del art. 47 de la Ley 11.683 acerca de cuándo existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas a las que se refiere el artículo 46. La presunción del inciso b) ha sido tenida por configurada de conformidad con el análisis efectuado por el Tribunal Fiscal de la Nación, y no se advierte que la recurrente haya logrado desvirtuarla mediante sus agravios ante la Alzada. En efecto, reitera la actora los argumentos que fueron introducidos en la instancia anterior, referidos a que no le corresponde tener que soportar las consecuencias de incumplimientos de terceros (proveedores apócrifos) y que le corresponde al Fisco Nacional fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones y deberes de los contribuyentes, y no trasladarle dicha obligación a la actora. Mas sus argumentaciones no rebaten lo sostenido por el decisorio en cuanto a que “no desarrolló probanza alguna a fin de acreditar la falsedad o inexistencia del hecho presumido”.-

Análogos argumentos sirven de fundamento para desestimar el agravio de la actora en cuanto pretende que no le es imputable (a título de culpa o dolo) la procedencia de los intereses resarcitorios.-

XVI.-Que se agravia la demandada de la reducción del quantum al mínimo legal de la sanción dolosa aplicada respecto del IVA.-

Sobre el punto, se advierte que el Fisco Nacional manifiesta su mera disconformidad con el decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, mas no contradice la ausencia de antecedentes infraccionales que se encuentra acreditada en las presentes actuaciones y que utilizara como fundamento el *a quo* para la reducción decidida, la que no se observa irrazonable.-

XVII.-Que respecto del agravio de las costas en cuanto el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución nro 141/2016 (DV DEOA) –Impuesto al Valor Agregado- en materia de impuesto y accesorios, la actora ha resultado vencida sin que se adviertan motivos que justifiquen apartarse del principio general en la materia (arts. 184 de la Ley 11.683 y 68 del CPCCN), por lo que corresponde su

rechazo. Respecto de las costas en esta Alzada, cabe imponerlas en el orden causado en atención a la forma en que se decide (art. 68, segundo párrafo del CPCCN).-

En atención a lo expuesto, CORRESPONDE: 1) Rechazar los recursos de las partes y confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto ha sido materia de agravios. 2) Imponer las costas de esta instancia en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN). **ASI VOTO.-**

El Sr. Juez de Cámara. Dr. Guillermo F. Treacy, adhiere al voto que antecede.-

En virtud del resultado del acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE:** 1) Rechazar los recursos de las partes y confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto ha sido materia de agravios. 2) Imponer las costas de esta instancia en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).-

Se deja constancia de que la Vocalía Nº 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109 del RJN).-

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

Pablo Gallegos Fedriani **Guillermo F. Treacy**

Fecha de firma: 28/04/2026
Alta en sistema: 29/04/2026
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#40341077#499496307#20260428101534610