Informe firma conjunta

Número: IF-2025-125888241-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 38.803 -I (y sus acum. Nros. 38.804-I, 38.805-I y 41.323-I); Marlin Austral 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 Expediente N° 38.803 -I (y sus acum. Nros. 38.804-I, 38.805-I y 41.323-I) caratulado "Marlin Austral S.A. s/recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Marlin Austral S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la Dirección Regional Mar del Plata de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos **:**

a.- la Resolución N° 333/13, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado, el crédito fiscal ajustado de los períodos fiscales octubre y diciembre 2007, enero, febrero, marzo, abril y septiembre 2008, los saldos a favor (técnico y de libre disponibilidad) de los períodos fiscales julio y agosto de 2008 y la obligación impositiva de los períodos fiscales octubre y diciembre de 2007, enero a junio y septiembre de 2008, por lo que se la intima a ingresar la suma de $290.833,62, más intereses resarcitorios (art.37, ley).

Asimismo, allí se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional de los responsables de Marlin Austral S.A. por los periodos fiscales octubre y diciembre de 2007, enero a junio y septiembre de 2008 por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

b.- la Resolución N° 334/13, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2008, y se la intima a ingresar $117.017,26, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Aquí también se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional del periodo fiscal 2008 por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

c.- la Resolución N° 335/13, en la que se intima el pago del impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales enero, febrero y marzo del 2008, por $100.134,89, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Asimismo, allí se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional una vez sustanciada la causa penal por aplicación del

art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

d.- la Resolución N°266/14, en la que se le aplica a Marlin Austral S.A. una multa de defraudación de $872.500,86 (art. 46, 47 incs. a), b) y c), ley 11.683) por el impuesto al valor agregado de los periodos fiscales octubre y diciembre de 2007, y enero a junio y septiembre 2008.

e.- la Resolución N°267/14, en la que se le aplica a Marlin Austral S.A. una multa de defraudación de $351.051,78 (art. 46, 47 incs. a), b) y c), ley 11.683) por el impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2008.

f.- la Resolución N°268/14, en la que se le aplica a Marlin Austral S.A. una multa de defraudación de $ 300.404,67 (art. 46, ley 11.683) por el impuesto a las salidas no documentadas de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008.

En sus presentaciones ante este Tribunal, Marlin Austral S.A. explica que su actividad principal es la compra de productos y materia prima, procesamiento, distribución y venta de pescados, mariscos frescos y congelados, y que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo se le objetaron compras con sus proveedores.

Seguidamente, alega la nulidad de las Resoluciones Nros. 334/13 y 335/13 por falta de causa y de motivación y porque en la instancia previamente sustanciada se le impidió el efectivo ejercicio del derecho de defensa. Señala que la fiscalización únicamente relevó las compras y ventas de merluza fresca y/o procesada, sin incluir las compras de filete de merluza congelada.

En cuanto a la impugnación de las operaciones con sus proveedores, invoca que éstos estaban inscriptos para el ejercicio de la actividad que facturaron y que la fiscalización reconoció que las compras correspondían a filete de merluza congelado, lo que surge también de la descripción de cada factura, esto es, que compró merluza congelada para ser vendida. Critica la metodología seguida por la fiscalización porque realizó el análisis mes por mes, en lugar de hacerlo por ejercicio, y porque no discriminó entre merluza fresca, filete de merluza procesado y filete congelado. Insiste en que de la certificación contable que adjunta en esta instancia como prueba documental, surge que el total de merluza comprada coincide con el total vendido.

Agrega en particular que el proveedor Barpa S.A. reconoció las ventas a Marlin Austral S.A., detallando la mercadería -filetes de merluza congelado- el precio, los kilos y la forma de pago, por lo que entiende que localizado el proveedor, no resulta aplicable el impuesto previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias que se le intima en la Resolución N° 335/13.

En cuanto a los pagos de las facturas informa que se utilizaron cheques a la orden de los proveedores y que se libraron en cumplimiento a los recaudos de la ley 25.345.

A continuación, realiza un análisis de la existencia y la situación particular de cada uno de los proveedores impugnados.

Además se agravia del ajuste determinado en la Resolución N° 334/13 en concepto de deducción por amortizaciones por rodados por exceso en el monto previsto en el art. 88, inc. l) de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.) ya que, según dice, se encuentran afectados a la explotación comercial de la empresa, configurándose la excepción del art. 12, inc. a). punto 1 de la ley.

Se agravia también de los intereses resarcitorios intimados en las Resoluciones por inconstitucionalidad de las normas reglamentarias que fijan las tasas y respecto a las multas aplicadas en las Res. Nros. 266/14, 267/14 y 268/14, sostiene que existen elementos certeros que acreditan su buena fe, lo que imposibilita el encuadre doloso de su conducta, por lo que solicita se descarte la figura intencional del art. 46 de la ley 11.683, y descalifica la aplicación de las presunciones de dolo de los incs. a), b) y c) del art. 47 en que se funda. Agrega que los ajustes son de naturaleza presunta y de ello también la imposibilidad de sancionarla con una figura dolosa.

Asimismo, alega que al dejarse sin efecto los sumarios infraccionales por aplicación de la ley penal más benigna –en virtud de haberse modificado los montos del art. 1° de la ley 24.769 por la ley 26.735 (B.O. 22.12.2011), se produjo su indemnidad, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 74 de la ley 11.683 que exige que se imponga la multa en la misma Resolución que se determina de oficio la obligación.

Aporta prueba documental, consistente en un Informe Especial sobre compras y ventas de merluza entera y/o procesada, fresca o congelada (bienes de cambio), suscripto por profesional matriculado en ciencias económicas y ofrece la producción de prueba informativa, pericial contable y testimonial; solicita, por último, que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 47/83, fs. 171/189, fs.247/286 y fs.409/419 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos de apelación, en los que solicita que se confirmen sus actos, también con costas.

A fs. 291 obra la acumulación por Tribunal en Pleno de los Exptes. Nros. 38.804-I y 38.805-I al que lleva el N° 38.803-I de igual caratula, y a fs. 425 también por Tribunal en Pleno se decidió acumular el Expte. N° 41.323-I al que lleva el N° 38.803-I.

A fs. 299 obra el auto de prueba en el que se hace lugar a la prueba informativa, a la pericial contable y a las testimoniales ofrecidas, librándose a continuación los oficios y las citaciones pertinentes (v. fs. 304/305 y 311). Sin embargo, luego de cursarse por Vocalía Instructora varias intimaciones para el cumplimiento de la prueba ordenada, a fs. 448 se le dio por decaído el derecho a Marlin Austral S.A. a producirla. A fs. 472 obra el auto de clausura del período probatorio. Por PV-2025-91008060-APN-VOCXI#TFN se elevan las actuaciones a consideración de la Sala. Por último, a fs. 482, quedan en estado para dictar sentencia.

III. Corresponde analizar, en primer término, el planteo de nulidad de las Resoluciones por falta de causa y de motivación, el que, cabe ya adelantarlo, no puede prosperar, por cuanto se encuentran debida y suficientemente motivadas en los antecedentes de hecho y de derecho que surgen de las actuaciones administrativas, por lo que no se advierte violación alguna a las disposiciones de la ley 19.549 como así tampoco a la ley 11.683, ni media afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada. Prueba de ello es que Marlin Austral S.A. tuvo la posibilidad de ejercer su derecho en la instancia administrativa previa y luego ante este Tribunal. No se constata así que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad de sus actos.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe recordar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que “… cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa “Cooperativa de Trabajo AEI “Colonia Barraquero” LTDA c/ INAES - Resol. 806/08 (Expte. 137/03)”, pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa “EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI”, “Cachape SRL c/ DGI” y “Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)” - conf. ”Bringas Raul”, sentencia del 1.10.2020, entre otros -.

Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad, sin costas (Fallos 336:70, "Bolland").

IV. Corresponde resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones.

Surge de sus Considerandos que en el procedimiento de fiscalización iniciado a Marlin Austral S.A., cuya actividad es la venta al por mayor de pescado, se impugnaron las operaciones con proveedores que vendieron pescado y mariscos (en el caso de la merluza, también filetes), que luego de una exhaustiva investigación realizada a cada uno de ellos fueron calificados de apócrifos por falta de capacidad económica y operativa: Horacio Enrique Pezzoni, Hector Alberto Godoy y Barpa S.A.

Para ello se tuvo en cuenta aspectos tales como que carecían de bienes registrables y que no contaban con personal en nómina suficiente para prestar los servicios facturados (vgr. Horacio Enrique Pezzoni, Héctor Alberto Godoy); no tenían acreditaciones bancarias suficientes o tenían acreditaciones bancarias inferiores respecto a la facturación (vgr. Héctor Alberto Godoy); no se los pudo localizar en sus domicilios (vgr. Héctor Alberto Godoy y Horacio Enrique Pezzoni); por su parte, Barpa S.A., fue incluido en base e-Apoc por el concepto de irregularidades en la cadena de comercialización, entre otras razones, porque el 100% de los créditos fiscales computados se relacionaba con proveedores de apócrifos.

Ello tuvo como resultado la impugnación de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado como también de los gastos deducidos en el impuesto a las ganancias en relación a los proveedores Horacio Enrique Pezzoni, Héctor Alberto Godoy y Barpa S.A y la intimación del pago del impuesto a las salidas no documentadas en relación al proveedor Barpa S.A.

a. Ajustes en el impuesto al valor agregado - Res. N° 333/13

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas por las compras efectuadas a los proveedores objetados, correspondía a Marlin Austral S.A: demostrar su efectiva realización por así disponerse en el art. 12 de la ley del gravamen, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: “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: "[e]n 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...”.

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10 de marzo de 2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015, entre muchas otras.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice 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. 227/0639/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)” - conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras -.

Resulta así claro que la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron los pescados congelados; por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal de los comprobantes fiscales extendidos por éstos, a pesar de las múltiples irregularidades invocadas por el juez

administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos.

A ello cabe agregar que si bien la recurrente efectúa en sus recursos una descripción del proceso con el objeto de afirmar que la cantidad de pescado comprada a los proveedores corresponde a la cantidad vendida que no fue objetada, no hizo esfuerzo alguno por producir la prueba pericial contable que, con la intervención de expertos designados por ambas partes, tenía precisamente por objeto demostrar sus dichos. En efecto, entre los puntos que ofreció estaba que éstos analizaran las compras y las ventas del ejercicio respecto de todos los tipos de pescado comercializado, fresco y en filete. Es evidente, aun cuando aportó como prueba con dicho fin, una certificación contable que es insuficiente, en la medida que se trata de un instrumento unilateral que debió haber sido corroborado con otras pruebas.

Lo expuesto es suficiente para confirmar la pretensión fiscal notificada en la Res. N° 333/13. Con costas.

b. Ajuste en el impuesto a las ganancias - Res. N° 334/13

El juez administrativo también impugnó los gastos deducidos por las operaciones con los proveedores. Lo que la recurrente tenía que demostrar era que los gastos efectivamente existieron y que fueron necesarios para el ejercicio de su actividad, para lo cual dijo adquirir merluza congelada; ello, en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen, pero no lo hizo.

Las pruebas ofrecidas y aceptadas por la entonces Vocal Instructora - testimonial, informativa y pericial contable - como ya se dijo, no fueron producidas por su propia inacción, por lo que no probó por ningún medio lo que invoca en sus recursos, resultando las tareas de fiscalización de suficiente relevancia para concluir que tales adquisiciones en rigor de verdad, no existieron.

Por esta razón, y las ya dichas al analizar las objeciones a la Resolución N° 333/13, corresponde confirmar también la Resolución N° 334/13. Con costas.

Corresponde expedirse sobre el ajuste en concepto de deducción por amortización por rodados computada en exceso de lo autorizado en el art. 88, inc. l) de la ley, que Marlin Austral S.A. entiende no le es aplicable en función del destino de los rodados. Sin embargo, en el período fiscal que aquí importa el importe ascendía a $4000 por lo que asiste razón al juez administrativo al impugnar la diferencia computada por $10.871,29 y, no habiéndose invocado otros agravios, ni tampoco demostrado la afectación de los rodados a la actividad ejercida, la Resolución debe ser confirmada en este aspecto, también con costas.

c. Intimación por impuesto a las salidas no documentadas - Res. N° 335/13

En cuanto a la intimación de pago del impuesto a las salidas no documentadas, la Resolución da cuenta que Marlin Austral S.A. hizo erogaciones sin respaldo documental fehaciente en relación al proveedor Barpa S.A. Del informe final de inspección obrante en las actuaciones administrativas se desprende que los cheques emitidos a dicho proveedor fueron endosados con la leyenda “Barpa S.A- apoderado”, más las firmas son ilegibles y difieren entre sí, lo que impide conocer los reales terceros destinatarios de los fondos.

Asimismo, si bien una persona -Pablo Barbieri- que dijo ser apoderado de Barpa S.A. ratificó las operaciones con la firma Marlin Austral S.A. y el cobro de las facturas, no acreditó ante la fiscalización la personería invocada, ni tampoco se presentó a hacerlo ante la citación que se le cursara.

En definitiva, en el caso, la recurrente no rindió prueba de la causa de las erogaciones ni tampoco del efectivo pago al proveedor resultando así aplicable el impuesto que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme a la jurisprudencia que en la materia ha adoptado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 323:3376 y 326:2987, entre otros, al decir que “… aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo

debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio ...", que es precisamente el supuesto comprobado en estos autos, por lo que corresponde confirmar la Res. N° 335/13. Con costas.

Tampoco pudo acreditarse otra realidad ya que las pruebas ofrecidas y aceptadas, entre ellas la testimonial del propio Sr. Pablo Barbieri - supuesto apoderado de la firma Barpa S.A - no fueron producidas, por la propia inacción de Marlin Austral S.A.

A ello no obsta la localización del proveedor, que es el caso de Barpa S.A., ya que como señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación "… al no haberse aportado pruebas que desvirtuaran las referidas objeciones, la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la

aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquellos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente Red Hotelera Iberoamericana …"- conf. "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A.", sentencia del 31.7.2012 -.

Como ya se dijo, correspondía a Marlin Austral S.A. probar en contrario, esto es demostrar la realidad de las operaciones con el proveedor objetado. Tiene dicho la Cámara al respecto que "… la carga probatoria es el imperativo que tienen las partes de activar adecuadamente las fuentes de prueba para que demuestren los hechos que les corresponda probar a través de los medios probatorios, y sirve al juez en los procesos dispositivos como elemento que forma su convicción ante la prueba insuficiente, incierta o faltante (cfr. esta Sala, in re, "De Simini, Vito (TF 25889-I) c/D.G.I.", citado y sus citas)" - conf. "Cashmere S.A.", sentencia del 28.6.2024 -.

Dijo allí, asimismo, que "… resulta de aplicación lo establecido en el artículo 377 del C.P.C.C.N. (supletoriamente por conducto del artículo 197 de la L.P.T.), en cuanto allí se plasma normativamente el adagio: "onus probandi incumbit ei qui dicit". La norma y el principio han sido vinculados de un modo inescindible por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En razón de lo cual, ante un acto que no esté afectado por un vicio grave y manifiesto, es necesario para quien propone su nulidad, alegarla y probarla dado el principio de legitimidad que fluye de todo acto administrativo (cfr. Fallos: 310:234, del dictamen del Procurador General al que el Tribunal adhirió)".

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas tanto en cuanto al capital, como los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática desde el vencimiento de la obligación por aplicación del art. 37 de la ley 11.683. Y si bien Marlin Austral S.A. pretende su eximición alegando la inexigibilidad y confiscatoriedad, corresponde recordar lo manifestado por la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que : "la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta del pago del gravamen sin necesidad de interpretación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses", por lo que tal consideración basada en la literalidad del art. 37 de la ley 11.638 permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente - cfr. "Cuerolandia SACIF", sentencia del 27.7.2005 -.

V. Por último, respecto de las multas de defraudación aplicadas en las Resoluciones Nros. 266/14, 267/14 y 268/14 corresponde hacer lugar a los agravios formulados respecto de su nulidad, con costas.

Ello, porque a la fecha en que se dictaron dichos actos, el 14 de octubre de 2014, y antes a la fecha en que se emitieron las Resoluciones de determinación de oficio Nros. 334/13, 335/13 y 336/13, el 31 de octubre de 2013, el monto objetivo de punibilidad previsto en el art. 1° del régimen penal tributario, presupuesto esencial para la promoción de la denuncia penal por parte de la Administración Tributaria, ya había sido modificado por la ley 26.735 (B.O.22.11.2011). Adviértase que los montos omitidos según los actos determinativos fueron de $290.833,62, $117.017,26 y $100.134,89 es decir, en todos los casos por debajo del umbral de punibilidad de $400.000 fijado en la ley citada.

Entonces, si bien al momento de incurrir en las infracciones imputadas regía la ley 24.769 -2008-, en ocasión de dictar los

actos tendientes a la aplicación de las mismas ya regía la reforma de la ley 27.635, ley que no existe duda, al elevar los montos mínimos de punibilidad, es la ley penal más benigna que la Administración Tributaria debió aplicar a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia vigente a dicha fecha y que mantuvo en fallos posteriores –vgr. Fallos 329:5902; “Cristalux S.A.”; “Soler, Diego”, del 18.2.2014-.

Así, debe entenderse que la omisión del juez administrativo de aplicar las sanciones en las Resoluciones Nros. 333/13, 334/13 y 335/13 implicó en los hechos la configuración de la causal del art. 74 de la ley 11.683, prueba de ello también es que si bien en dichos actos el juez administrativo hizo reserva de iniciar la causa penal, por el mismo motivo al ya dicho, esto es la modificación de los montos objetivos de punibilidad, la denuncia penal nunca se presentó. Con ello, las multas aplicadas en los actos recurridos son nulas.

Del mismo modo ya se expidió esta Sala por mayoría en “Geuna Rodolfo Héctor”, sentencia del 22 de diciembre de 2023, en “González, Silvia”, sentencia del 28 de octubre de 2024, y antes en “Marino Omar”, del 27 de abril de 2023. Esta última fue confirmada a su turno por la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal en la sentencia del 29 de octubre de 2024.

Dijo en dicha oportunidad, bien que refiriéndose a la modificación al monto del art. 1° del régimen penal tributario por la ley 27.430, que “… al tiempo en que fue dictado el referido acto, es decir, el 14 de septiembre de 2021, ya se hallaba vigente la Ley n° 27 .430 que había elevado los montos establecidos en el artículo 1° de la Ley n° 24.769 y que, considerando que se le había determinado un deuda tributaria por un total de 464.292,40 pesos y que esa suma no superaba las condiciones objetivas de punibilidad, el organismo fiscal debió haber aplicado la sanción que estimara pertinente en el mismo acto, de conformidad con lo establecido en el artículo 74 de la Ley n° 11.683”.

Y agregó, en lo que aquí interesa, que, “La circunstancia de que se haya decidido formular reserva de aplicar sanciones, en los términos del artículo 20 de la Ley n°24.769, era impertinente en esa oportunidad en tanto, como se expresó, cuando fueron determinados los tributos ya se hallaba vigente la Ley n° 27.430 que elevó los montos de punibilidad y por ende, no existían razones para que, sobre la base de la aplicación del principio de ley penal más benigna, aquellos no fueran considerados y; consecuentemente, fijada la multa que se estimara pertinente en forma concomitante, de conformidad con lo establecido en el artículo 74 de la Ley n° 11.683”.

VI. Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 333/13, 334/13, 335/13, y declarar la nulidad de las Nros. 266/14, 267/14 y 268/14, con costas según los respectivos vencimientos.

El Dr. Martín dijo:

Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. O’Donnell, como así también los argumentos desarrollados en el mismo para confirmar las Resoluciones Nros. 333/13, 334/13, 335/13 y declarar la nulidad de las Resoluciones Nros. 266/14, 267/14 y 268/14, con costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Que en lo que hace a la defensa de nulidad articulada por la apelante, considero que, por los motivos expuestos en el Considerando III, la misma debe ser rechazada con costas, atento que se difirió su tratamiento para esta oportunidad a fs. 192 pto. 3° y 288 pto. 2°.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero a la solución propiciada por la Dra. O'Donnell en cuanto al rechazo de los planteos de nulidad articulados respecto a las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas, haciendo notar que habiéndose interpuesto como excepción previa en sendos recursos y diferido su tratamiento a esta instancia procesal (vide fs. 147 vta., 192 punto 3°, 249y 288 punto 2°), corresponde imponer las costas a la actora.

II. Que comparte en lo sustancial los argumentos expuestos en el voto de la Vocal Instructora para confirmar los ajustes

practicados en los actos determinativos de IVA, Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas y las liquidaciones de intereses allí efectuadas.

III. Que corresponde pronunciarse sobre los actos sancionatorios de IVA, Impuesto a las Ganancias y Salidas no documentadas, dictados el 14 de octubre de 2014, y que originaran el expediente N° 41.323-I, ahora acumulado a estas actuaciones.

En primer lugar, corresponde referirse al planteo efectuado por la actora relativo a la caducidad para instruir el sumario, sustentado en que en los actos determinativos correspondientes se hizo reserva de aplicar sanciones en del art. 20 de la ley 24.769 y posteriormente no se efectivizó la denuncia penal, quedando imposibilitado el organismo – según la actora- de impulsar el procedimiento sumarial previsto en la ley 11.683 en lo sucesivo.

Que el artículo 74 de la ley de rito fiscal establece que en el mismo acto que se determina de oficio el gravamen, el Fisco deberá expedirse sobre las sanciones que corresponda aplicar con motivo de impugnaciones u observaciones relacionadas con el ingreso en defecto del tributo, entendiéndose que en caso contrario no existe mérito para imponer sanciones, con la consecuente indemnidad del contribuyente.

En este caso, surge de los actos determinativos apelados que no correspondía aplicar sanción en dicha instancia por cuanto el monto de las correspondientes pretensiones superaba la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria 24.769, según el texto vigente antes de la reforma introducida por la Ley 26.735 del 22 de diciembre de 201; por ello se indica que debía esperarse la existencia de una sentencia judicial y firme, que hiciera cosa juzgada en lo concerniente a la materialidad de los hechos (vide fs. 41/42, 138/139, 239)

De conformidad a ello, se desprende del artículo 4° de cada uno de los actos determinativos apelados correspondía aplicar en el caso lo dispuesto por el art. 20 de la ley penal tributaria, difiriendo la sanción que pudiera corresponder hasta tanto se dictara la sentencia en sede penal (vide fs. 44, 71 y 241 de autos).

Cabe señalar que el 22 de diciembre de 2011, se sancionó la ley 26735 que, promulgada en fecha 27/12/2011, reformó la ley 24769; introduciendo entre otros cambios, la elevación del montos objetivo de punibilidad del art. 1° a $ 400.000. Al respecto, surge de los antecedentes administrativos, dictamen del Servicio Jurídico del Fisco Nacional emitido el 30 de mayo de 2014 (vide fs. 114/115 Cpo. Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas) que pone de relieve que no obstante esa modificación, en la Resolución 5/2012 de la Procuración General de la Nación, se concluyó que no correspondía la aplicación retroactiva de la Ley 26.735 por aplicación de loa artículos 9° de la Convención sobre Derechos Humanos y 15° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, “criterio este que el organismo debió acatar hasta tanto no se encontrara zanjada la cuestión mediante un pronunciamiento del máximo tribunal” (sic.)

Precisa el mentado dictamen que en fecha 18 de febrero de 2014, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Soler Diego s/Recurso de Casación” desestimó los recursos extraordinarios presentados por el Fiscal General y la querella (A.F.I.P.) y en dicho sentido quedó resuelto que resultaba de aplicación el principio de retroactividad de la ley penal más benigna en materia de los ilícitos tributarios previstos por la ley 24.769 con la reforma operada por la ley 26.735. Por tal circunstancia sobreviniente y siendo que para los periodos determinados no se superaba la condición objetiva de punibilidad establecida por la normativa citada en último término, el Fisco decidió no formular denuncia penal y continuar con el procedimiento de aplicación de sanciones establecido por la ley 11.683, lo que concluyó con los actos dictados el 14 de octubre de 2014 (vide fs. 342, 356, 375)

Que ello así cabe concluir que el procedimiento llevado a cabo por el Fisco resulta ajustado a derecho, dado que originariamente en la resolución determinativa se hizo reserva de aplicar sanción y con posterioridad, a tenor del pronunciamiento de nuestro Más Alto Tribunal antes citado, que desvirtuaba la comisión de un delito en los términos de la ley penal tributaria, se abstuvo de efectuar denuncia penal subsistiendo la posibilidad de aplicar la multa que aquí se recurre.

Que precisamente la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se refirió in re “Monte de Pino S.A.” (sentencia del 14 de mayo de 2024) a la procedencia de la reserva de aplicar sanciones en los términos de la normativa vigente al momento del período fiscal involucrado (en ese caso año 2009) y atento la reforma operada por la Ley 26.735. En efecto, señaló:

“Si bien es cierto que el día 28/12/2011 se publicó en el Boletín Oficial la ley 26.735 -que, en cuanto aquí interesa, se limitó a actualizar los montos relativos al mínimo no imponible, llevándolo de $ 100.000 a $ 400.000-, lo cierto es que más allá de la mención normativa, la fecha del período fiscal involucrado y de la entrada en vigencia de la “ley penal más benigna”, lo real y concreto es que la reserva efectuada por el “juez administrativo”, en oportunidad de dictar la resolución determinativa de oficio, importó suficiente manifestación de voluntad estatal y noticia para el contribuyente, respecto de la intención del organismo recaudador de instar la aplicación posterior del régimen sancionatorio, ya sea este canalizado por conducto de la Ley Penal Tributaria (en el caso en que así correspondiere teniendo en cuenta los montos involucrados) o bien, del régimen sancionatorio previsto en la Ley de Procedimientos Tributarios, tal como aquí ocurrió”.

En definitiva, en dicho precedente se validó la reserva legal efectuada por el Fisco en el acto determinativo en los términos de la ley penal tributario, sin alterar sus facultades para aplicar sanciones posteriormente de acuerdo a la ley de rito fiscal.

Cabe señalar que en igual sentido se pronunció recientemente la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver con fecha 16/10/2025 la causa "Leasingmicros SA (TF 37138-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”.

Al respecto, es dable destacar que si el Fisco formulaba la denuncia penal, aún a sabiendas de la existencia de un precedente de la Corte Suprema que resolvía que la misma no procedería por no superar el monto las condiciones objetivas de punibilidad, ello hubiera sido más gravoso para las partes y si el juez desestimaba la denuncia el Fisco quedaba igualmente habilitado para impulsar el procedimiento para imponer la multa prevista en la ley de rito fiscal.

Como corolario de lo expuesto, en virtud de las reservas efectuadas en las resoluciones determinativas apeladas en autos se encontraba habilitado para aplicar sanciones y por lo tanto, corresponde rechazar el planteo formulado por la actora.

En el mismo sentido que aquí se resuelve y también con relación a la reserva efectuada de aplicar sanción en los actos determinativos con relación a la Ley 26.735, se expidió la suscripta in re “Curtiembre Arlei”, sentencia del 18 de febrero de 2019.

IV. Con relación a las multas impuestas atribuyendo la evasión del IVA y el Impuesto a las Ganancias (vide fs. 353/371 y 372/390) cabe adentrarse en el tratamiento de la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683; la cual requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

En efecto, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales –en este caso las previstas en los incisos a) y b), c)- consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura 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 (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

En este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que Marlin Austral S.A. ha realizado maniobras tendientes a engañar y falsear la realidad de los hechos (esencialmente el uso de facturación apócrifa), ello en notoria contradicción con lo dispuesto con las leyes de los gravámenes en cuestión y con el propósito de perjudicar al organismo recaudador, lo cual de no mediar

actividad fiscalizadora no hubieran sido descubiertas, no existiendo prueba en contrario de la cual pueda inferirse que haya existido error excusable.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a las sanciones impuestas tratadas en este punto como así tampoco para modificar la graduación dispuesta en sendos actos recurridos, corresponde disponer su confirmación.

V. Que sobre la procedencia de la sanción aplicada por Salidas no Documentadas (resolución obrante a fs. 340/352), cabe poner de resalto que virtud del ajuste confirmado, se resolvió que la actora efectuó erogaciones de dinero, correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó. Por lo tanto, en relación a las mismas, el ingreso del tributo debió efectuarse siguiendo la pauta temporal consagrada en las Resoluciones Generales correspondientes, lo que no sucedió.

En efecto, no se ingresó el impuesto correspondiente ni tampoco fue presentado el volante de pago, que en los términos de la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Esta norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada; ello permite concluir, que el Fisco se encuentra habilitado para aplicar sanciones en concepto de Salidas no Documentadas.

Conforme lo ha señalado la Sala III de la Alzada in re “Mueblería Torca S.A.”, sentencia del 14 de diciembre de 2023, los elementos tipificantes exigidos en la faz infraccional de la ley 11.683 se han cumplido en autos; esto es la omisión del pago de un impuesto (el de las salidas no documentadas) mediante la falta de presentación de una declaración jurada (la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas, por aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario).

Ello así y de acuerdo a las constancias de autos, concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la comisión de la figura prevista en el artículo 46 de la ley de rito fiscal y no existiendo elementos para un reencuadre o una reducción de la graduación impuesta (3 tantos), corresponde confirmar el acto sancionatorio abordado en este punto.

VI. Ello así, voto por: 1) Rechazar las excepciones de nulidad articuladas en los recursos correspondientes las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas, con costas a la actora; 2) Confirmar en todas sus partes las resoluciones determinativas del IVA, Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas apeladas en autos, con costas; 3) Confirmar en todas sus partes los actos sancionatorios cuestionados, que dieran origen al N° 41.323-I, ahora acumulado a estas actuaciones; con costas.

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

1°) Rechazar los planteos de nulidad de las Resoluciones Nros. 334/13 y 335/13, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 333/13, 334/13, 335/13, con costas.

3°) Declarar la nulidad de las Resoluciones Nros. 266/14, 267/14 y 268/14, con costas.

4°) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Marlin Austral S.A., teniendo en consideración el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432, en la siguiente forma:

a. Por el Expediente N° 38.803-I, en las sumas de $48.344 por la representación procesal y $77.225 por el patrocinio letrado.

b. Por el Expediente N° 38.804-I, por la excepción de nulidad en las sumas de $4.834 por la representación procesal y $7.437 por el patrocinio letrado y por la cuestión de fondo, en las sumas de $48.344 por la representación procesal y $74.376 por el patrocinio letrado

c. Por el Expediente N° 38.805-I, por la excepción de nulidad en las sumas de $4.834 por la representación procesal y $7.437 por el patrocino letrado y por la cuestión de fondo, en las sumas de $48.344 por la representación procesal y $74.376 por el patrocino letrado.

5°) Regular los honorarios de la Dra. Mirta Beatriz Cacciolato, a cargo del Fisco Nacional, por su actuación en el doble carácter de apoderada y patrocinante de la recurrente en el Expediente N° 41.323-I, teniendo en consideración el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, en la suma de $156.459, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

6°) Regular los honorarios del Contador Público Mauricio Olijavetsky en la suma de $74.376 , a cargo de Marlin Austral S.A., por la aceptación del cargo como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432.

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: 2025.11.11 17:18:38 -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: 2025.11.12 11:06:51 -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: 2025.11.12 12:07:48 -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: 2025.11.12 12:07:49 -03:00