Informe firma conjunta

Número: IF-2025-69049453-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 30.258-I y sus acumulados 30.259-I y 32.468-I; Pesca Ángela 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° 30.258-I y sus acumulados 30.259-I y 32.468-I "Pesca Ángela S.A. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Pesca Ángela 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 División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos:

a. la Resolución N° 237/07, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 4/2002 a 6/2004, y se la intimó a ingresar la suma total de $167.931,43, más intereses resarcitorios. Además, se le aplicó una multa por defraudación por los periodos 7/2003, 10 a 12/2003 y 2/2004 de $116.144,3 (art. 46 y 47 inc. a), b) y c), ley 11.683). Asimismo, se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional en los períodos fiscales 5/2002, 10/2002 y 12/2002, y 1 a 3/2003, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

b. la Resolución N° 238/07, en la que se determinó de oficio su obligación en elimpuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2002 y 2003, y se la intimó a ingresar la suma total de $257.670,42, más intereses resarcitorios. Además, se le aplicó una multa por defraudación por el periodo fiscal 2002 de $109.364,73 (art. 46 y 47 inc. a), b) y c), ley 11.683). Asimismo, se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional por el periodo fiscal 2003, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

c. la Resolución N° 155/08, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las salidas no documentadas por los periodos fiscales 8/2003 a 5/2004 y 8/2004 a 9/2004 y se la intimó a ingresar la suma de $70.546,28 más intereses resarcitorios. Además, se le aplicó una multa por omisión por los periodos 9/2003 a 11/2003 por la suma de $5.968,76 (art. 45, ley 11.683) y de defraudación por los periodos 12/2003 a 5/2004, 8/2004 y 9/2004 de $189.255,99 (art. 46 y 47 inc. a), b) y c), ley 11.683).

En su presentación ante este Tribunal, explica que su actividad principal es la pesca marítima, costera y de altura

y que como resultado de una fiscalización se le realizaron los siguientes ajustes:

a) se impugnaron los pasivos declarados con el Sr. Montivero en el período fiscal 2002 y con los Sres. Sestelo y García en el periodo fiscal 2003 por aplicación del art. 18, inc. f) de la ley 11.683, con incidencia en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado.

Además, respecto del primer mutuo se grava la diferencia de cambio en el período fiscal 2003 en que se produjo su cancelación.

b) se impugnaron los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado de las facturas de compra de los siguientes proveedores, que fueron calificados como apócrifos: Sr. Roberto Cimarosa, Establecimiento Metalúrgico FG S.R.L., Bargan S.A., Caliban S.A. y Martínez Laura P. y Martínez Miguel Ángel S.H. Por dichos proveedores, además, se intima el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas.

Sigue relatando que en la instancia administrativa presentó sus descargos en los que acompañó prueba documental, ofreció prueba informativa, pericial contable y pericial técnica y que, a excepción de esta última, todas fueron admitidas.

Respecto al primer ajuste, por incremento patrimonial no justificado, invocó los siguientes agravios:

1) Pesca Ángela S.A. firmó contratos de locación por tres buques pesqueros con Zanella Mare S.A. en los que para su óptimo funcionamiento se hicieron reparaciones por $750.000. Alega que para ello tuvo que recurrir a fuentes de financiamiento externas a la empresa debido a que no contaba con fondos suficientes.

Es con este fin que celebró un contrato de mutuo con Hug Mar S.A., que no fue impugnado, por la suma de USD 300.000 y un contrato similar con el Sr. Julián Montivero por la suma de USD 100.000, que respaldó con el contrato que adjuntó en copia en sede administrativa y luego ante este Tribunal.

Sostiene así que los mutuos existieron y que tuvieron como destino la reparación de los buques.

Agrega que la fiscalización no justificó la impugnación del mutuo con el Sr. Montivero, el cual cumplió con todas las formalidades requeridas y su cancelación se probó con un recibo con firma certificada por escribano en el que se detalló que *"el Sr. Montivero percibe la suma de USD 100.000 en concepto de pago final, total y cancelatorio del capital del contrato de mutuo"*.

Respecto a los mutuos con los Sres. Sestelo y García –accionistas de Pesca Ángela S.A.-, explica que ambos efectuaron aportes a la sociedad con fondos de los anticipos percibidos por la venta de una parte del paquete accionario de Pesca Ángela S.A. Menciona que con los fondos aportados los accionistas compraron dólares para destinarlos a la cancelación de los mutuos contratados por la empresa al comienzo de su actividad y adjunta los comprobantes por la compra de divisas que, aclara, estaban a nombre de Pesca Ángela S.A., y de los recibos emitidos por ésta dando cuenta de la recepción de los fondos.

Insiste que si bien podría entenderse que Pesca Ángela S.A. era quien cambiaba el dinero, en los comprobantes y recibos se dejó constancia que lo hacían los Sres. Sestelo y Garcia en nombre de la empresa. Agrega que la fiscalización pudo comprobar que las operaciones estaban registradas en los libros contables de Pesca Ángela S.A. y que coincidían con la documentación aportada para su justificación, junto con las actas de directorio y asamblea de la empresa.

A su vez, en cuanto a la disponibilidad de los fondos en cabeza de los accionistas sostiene que se justificó con los contratos de compraventa de acciones entre los Sres. Sestelo y García con Alesur S.A. los que se pudieron probar con la documentación acompañada, y con las declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias de ambos socios, en las que incluyeron esos ingresos como no gravados.

Asimismo, señala que los accionistas obtuvieron los fondos de la venta de acciones en Pesca Angela S.A. según el contrato de compraventa que también adjuntó. Sigue diciendo que el contrato se rescindió debido al incumplimiento de ambas partes de las condiciones allí fijadas y que finalmente las acciones fueron vendidas a Antonio Barillari S.A.

Agrega que los préstamos efectuados con los socios -Sestelo y García-, se convirtieron en aportes irrevocables a Pesca Ángela S.A., los que tuvieron como fin cancelar sus pasivos.

Es por ello que solicita que se dejen sin efecto los ajustes practicados por este concepto en las Resoluciones Nros. 237/07 y 238/07 y en este caso también la diferencia de cambio que se incluye en la liquidación de la base imponible del ejercicio 2003.

2) En cuanto a la impugnación de los créditos fiscales por compras a proveedores calificados como apócrifos, sus agravios se dirigen particularmente a las operaciones realizadas con el Sr. Roberto Sandro Cimarosa. Sostiene que era proveedor de repuestos para los buques alquilados, que contestó los requerimientos al organismo, acompañó detalle de sus cuentas bancarias, los cheques recibidos, las facturas emitidas y las declaraciones juradas presentadas en el impuesto al valor agregado.

Alega que los CAI en las facturas impugnadas eran correctos, de acuerdo a las consultas efectuadas en la página del organismo, y que al momento de realizar las operaciones dicho proveedor no se encontraba incluido en la base Apoc.

Cuestiona que uno de los motivos para objetarlo fue que al momento de las reparaciones el buque estaba en alta mar, pero destaca que las fechas de las facturas coinciden con el día de partida y el de llegada. Agrega, de cualquier modo, que las reparaciones a bordo de los buques son operaciones de locaciones de servicios, exentas del impuesto al valor agregado, por lo que el ajuste es también improcedente por esta razón.

Respecto a los restantes proveedores, objetados, indica que la fiscalización no fundamentó la impugnación y que de las actuaciones administrativas surge que otras empresas les hicieron retenciones.

Por este motivo, solicita también que se deje sin efecto la Resolución N° 237/07, con costas.

Por último, respecto a la Resolución N° 155/08 que determinó de oficio el impuesto a las salidas no documentadas, plantea su nulidad por falta de causa y de motivación y al entender que el procedimiento de determinación de oficio no es el aplicable porque las facturas existen y critica que la fiscalización haya recurrido al uso de presunciones para arribar a los ajustes

A su vez, explica que el origen de la fiscalización es el allanamiento a la empresa Caliban S.A. en el marco de la causa penal que tramitó ante el Juzgado Penal Tributario N° 1 de Capital Federal, en la que Pesca Ángela S.A. no fue parte, pero secuestraron documentación que daba cuenta de operaciones con dicha empresa. Aclara de cualquier modo que se trataba de una única operación por un monto insignificante.

Afirma que la fiscalización debió tener en cuenta la documental aportada y realizar la determinación sobre base

cierta, y no acudir al régimen de presunciones.

A su vez, plantea la nulidad por falta de motivación, violación al derecho de defensa y principio de legalidad, ya que la fiscalización se limitó solamente a detallar la conducta de los proveedores, su inclusión en la base apoc y trasladar la responsabilidad del incumplimiento a Pesca Ángela S.A.

En cuanto al fondo, se agravia del desconocimiento de los pagos efectuados a los proveedores Bargal S.A., Martínez Laura P. y Martínez Miguel Ángel S.H., y Establecimiento Metalúrgico S.R.L., ya que no se indicaron los motivos para considerarlos proveedores apócrifos.

Solicita, en consecuencia, que también se deje sin efecto la Resolución N° 155/08, con costas.

3) Respecto a las multas aplicadas en las Resoluciones sostiene su improcedencia al no haberse configurado las conductas de omisión y de defraudación tipificadas en los arts. 45 y 46 de la ley 11.683 ya que las registraciones contables coinciden con la documentación que respalda las operaciones efectuadas por Pesca Ángela S.A., así como los datos en las declaraciones juradas presentadas.

En particular, respecto de las multas aplicadas en el impuesto a las salidas no documentadas alega la atipicidad de su conducta dado que el ingreso del gravamen no requiere la presentación de declaraciones juradas. Aclara que el art. 15 de la ley 11.683 que asimila las boletas de depósito a dichos instrumentos, puede justificar el ingreso del tributo más no la imposición de las penas por su omisión.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba informativa y, por último, solicita que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. Por su parte, a fs. 155/167, 328/345 y 465/483, el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen las Resoluciones, también con costas.

Respecto al ajuste por incremento patrimonial no justificado, sostiene que los contratos de mutuo no tienen fecha cierta y que Pesca Ángela S.A. no acreditó su validez por otros medios. Además, en el caso de los mutuos con los Sres. Sestelo y García tampoco justificó los fondos necesarios para hacerlos, ni las operaciones societarias que invocaran para obtenerlos.

Respecto a los proveedores impugnados en la Resolución N° 238/07, aclara que Pesca Ángela S.A. únicamente expresó agravios por las operaciones con el Sr. Cimarosa. Destaca que en la fiscalización se detectaron irregularidades que llevaron a calificarlos de apócrifos, entre ellas, que no tenían actividad, ni patrimonio ni capital social, eran insolventes y no se dedicaban a las actividades facturadas.

En cuanto a los pagos a los proveedores impugnados en la Resolución N° 155/08 -impuesto a las salidas no documentadas- rechaza las nulidades planteadas. En primer lugar, respecto a la falta de motivación sostiene que en sus Considerandos se reflejan los elementos del art. 7 de la ley 19.549, es decir, que se encuentra debidamente fundada en los antecedentes administrativos.

En cuanto al procedimiento seguido, afirma que los ajustes tienen base cierta, concretamente la información extraída de la Base apoc y los resultados de las diligencias de investigación a cada uno de ellos de las que surgieron las irregularidades irregularidades que demuestran la inexistencia de las operaciones impugnadas y la percepción de los pagos por dichos proveedores.

Sostuvo, además, en cuanto a las multas aplicadas que se verificó la conducta infraccional de Pesca Ángela S.A., que tuvo como fin ingresar un monto menor al correspondiente, es decir, evadir sus obligaciones mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas.

III. A fs. 369 se decidió por Sala acumular el Expte. N°30.259-I al N° 30.258-I, y a fs. 487 el Expte. N° 32.468-I al N° 30.258-I. A fs. 519 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba informativa, pero a fs. 529, en atención al tiempo transcurrido, se da por decaído el derecho a producirla y se clausura el periodo probatorio. A fs.538 se elevan a esta Sala y a fs. 549 quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV. Corresponde referirse, en primer término, a la defensa de nulidad opuesta por Pesca Ángela S.A. por supuestos vicios de la Resolución N° 155/08. Se advierte, en primer lugar, que la Resolución se encuentra debidamente fundada en los hechos comprobados a partir de las tareas de fiscalización reseñadas en las actas obrantes en las actuaciones administrativas, por lo que no media en su dictado violación alguna a las disposiciones de la ley 19.549, ni tampoco afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada.

En definitiva, no se constata que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad del acto dictado en su sede.

Debe recordarse 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 muchos otros.

Ello así, no hay afectación alguna a su derecho de defensa, ni tampoco resulta objetable el procedimiento seguido para su dictado, ya que los ajustes notificados en dicho acto tienen sustento cierto en la documentación recabada por la fiscalización en el ejercicio de sus funciones, a las resultas de las cuales se arribó a la convicción de la condición de apócrifos de los comprobantes fiscales emitidos por los proveedores y de la inexistencia de los pagos realizados a los mismos.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar la defensa de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70, "Bolland").

V. Debe analizarse ahora la legitimidad de la pretensión fiscal notificada en las Resoluciones Nros. 237/07, 238/07 y 155/08. Para ello, es necesario determinar si los agravios y las pruebas aportadas por Pesca Ángela S.A. son suficientes para dejarlas sin efecto.

Surge de los Considerandos de dichos actos que en el procedimiento de fiscalización se formularon los siguientes ajustes en las declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2002 y 2003 y en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 6/2003 a 6/2004:

1) Incremento patrimonial no justificado (art. 18, inc. f), ley 11.63).

1.1) Por un lado, por el pasivo consignado en los Estados Contables del Ejercicio 2002 en el Rubro Deudas Bancarias y Financieras, contraído con el Sr. Montivero por un importe de USD 100.000. En prueba del mismo, Pesca Ángela S.A. adjuntó copia del contrato y del recibo de cancelación el 17 de febrero de 2003, a fs. 58/62 y 65, respectivamente.

El contrato, transcripto ante escribano público, da cuenta que la operación se realizó el 10 de agosto de 2001 y que los fondos se prestaron en dinero en efectivo que a esa fecha ya habían sido recibidos por Pesca Ángela S.A. (Claus. Primera).

Alega la recurrente que el mutuo fue necesario para cumplir con los contratos de locación de buques, cuyas copias obran a fs. 23/54.

Asiste razón al Fisco Nacional cuando sostiene que el contrato fue celebrado por documento privado y que carece de fecha cierta y que no se probó por otros medios, prueba que tampoco se rindió en esta instancia ya que no se ofrecieron, ni rindieron pruebas, con dicho propósito.

El recibo con el que la recurrente pretende probar su devolución, sin intereses, no acredita el origen de los fondos ni las fechas de los movimientos que es lo que interesa a los efectos de refutar la presunción de incremento patrimonial no justificado.

Se debe tener en cuenta además que la fiscalización constató, conforme surge del informe final de inspección a fs. 33/59 del "Cuerpo de antecedentes", que el Sr. Montivero se encontraba inscripto en la actividad "*venta al por menos de carnes rojas, menudencias y chacinados*", registraba baja definitiva en el régimen de trabajadores autónomos desde noviembre de 1993, solamente presentó declaración jurada en el impuesto a las ganancias en el año 2002 con ingresos que no alcanzan para justificar el préstamo. A su vez, del mismo informe surge que el Sr. Montivero al momento del mutuo se registraba en relación de dependencia desde el 5/2001 a 7/2001 con un sueldo de $400, no tenía bienes registrables ni cuentas bancarias, es decir, no pudo acreditarse que el Sr. Montivero contara con los fondos necesarios para hacer el préstamo dinerario de USD 100.000.

Surge de allí también que la fiscalización cursó requerimientos al Sr. Montivero mas no pudo ser localizado en sus domicilios.

Es decir, asiste razón a la representación fiscal cuando invoca que no se probó ni la titularidad de fondos ni su entrega a Pesca Ángela S.A., configurándose de ese modo la presunción de ingresos omitidos de declarar del art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

La fiscalización, asimismo, gravó la diferencia de cambio generada con motivo de la cancelación del mutuo en el ejercicio 2003 por $256.074,71, que también debe ser confirmada, máxime cuando no se han expresado agravios específicos en relación a dicho ajuste.

1.2.) Respecto de los mutuos consignados en los Estados Contables del Ejercicio de 2003 con los Sres. Sestelo y García, accionistas de Pesca Ángela S.A. por $866.065, para justificarlos adjuntó Convenios de Pago que obran a fs. 238/245 que tampoco tienen fecha cierta.

Además, la fiscalización cuestionó la capacidad económica de ambas personas para disponer de los fondos prestados.

Para justificarla, Pesca Ángela S.A. adjuntó el acta de directorio del 7 de marzo de 2003, en copia simple, sin protocolizar, que da cuenta que los accionistas aportan fondos por USD 194.233 indicándose que su propósito es cancelar el préstamo con el Sr. Montivero; luego en el Acta de Asamblea del 17 de junio de 2003, se decide que el pasivo se convierta en aportes irrevocables.

Con motivo de verificar lo expuesto, la fiscalización cursó requerimientos a los Sres. Sestelo y Garcia, los que sólo fueron respondidos por el Sr. Sestelo, y junto con la información de la base de datos del organismo, pudieron confirmar que carecían de ingresos y disponibilidad financiera para prestar.

En orden a ello, Pesca Ángela S.A. sostuvo que los fondos los habían obtenido de la venta de su porción accionaria en dicha empresa a Alesur S.A., para lo cual adjuntó el contrato de compraventa de acciones del 25 de octubre de 2002, nuevamente en copia simple sin certificación alguna que de validez a las firmas y a la fecha de su celebración. Según dichos documentos cada uno pactó como precio USD 150.000 (fs. 67/70). A fs. 91/103 obran los recibos simples extendidos por apoderado de Alesur S.A. por los pagos a los accionistas en efectivo, Lecop y Patacones por la suma total de USD 204.000.

Sin embargo, también adjuntó el Acta de Directorio de Alesur S.A. del 6 de marzo de 2003 que decide la recisión de la operación de compraventa de acciones con los Sres. Sestelo y García y la devolución de los pagos efectuados en virtud del mismo en efectivo y en dólares estadounidenses (fs. 122).

Por otro lado, si bien alegaron que ellos habían comprado los dólares la documentación emitida por el Banco Columbia S.A. surge que fue Pesca Ángela S.A. la que realizó la compra de dólares y no sus accionistas (fs. 109/123); por ende, mal pueden atribuirse esos fondos como capacidad económica propia de los accionistas. Tampoco resulta creíble la forma en que se ingresaron los fondos a Pesca Ángela S.A. según los recibos que, en copia simple, sin certificación, obran a fs. 124/138. Además, los recibos dan cuenta de entrega de dólares por parte de los Sres. Sestelo y García a Pesca Ángela S.A., que se encuentran firmados por los Sres. Sestelo y García, como directores de dicha empresa.

A su vez, el Sr. Sestelo no expuso ingresos en la declaración jurada del impuesto a las ganancias con los que justificar el préstamo, y ni él ni el Sr. García declararon los créditos a su favor.

Por último, si bien Pesca Ángela S.A. alega que estos pasivos se convirtieron en aportes irrevocables, no prueba haber seguido los trámites para ello, ni tampoco haberlos contabilizado en dicho carácter.

En conclusión, los Sres. Sestelo y García no reflejaron ni ingresos, ni patrimonio para hacer los mutuos, lo que sumado a los restantes elementos colectados por la fiscalización, ponen en seria duda su veracidad y justifican que se haya recurrido a la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

No se encuentra en discusión los contratos de locación de buques con Zanella Mare S.A., en este caso sí firmados por el Sr. Sestelo como Presidente del Directorio de Pesca Ángela S.A. Lo que se objeta son los préstamos de dinero que dice haber recibido, en efectivo y con anterioridad a la fecha de los contratos con los que pretende respaldarlos, porque no acreditó en forma fehaciente ni la forma en que ingresaron en la empresa, ni la fecha, ni tampoco la capacidad económica para prestar.

En definitiva, resulta acertado su tratamiento como incremento patrimonial no justificado a ambos pasivos, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683, y considerar a los fondos como ingresos omitidos de declarar en el impuesto a las ganancias y como ventas omitidas en el impuesto al valor agregado.

Corresponde confirmar, del mismo modo, el tratamiento dado por el juez administrativo en la Resolución N° 238/2007 a la diferencia de cambio por la cancelación del mutuo con el Sr. Montivero en el ejercicio 2003, gravada por tratarse de un sujeto empresa por aplicación del art. 2° de la ley del gravamen.

2) Impugnación de créditos fiscales del impuesto al valor agregado de los comprobantes extendidos por los proveedores Sr. Roberto Cimarosa, Establecimiento Metalúrgico FG S.R.L., Bargan S.A., Caliban S.A. y Martínez Laura P. y Martínez Miguel Ángel S.H. por irregularidades detectadas a cada uno de ellos que hicieron dudar sobre la veracidad de las operaciones.

Entre ellas, que no pudieron ser localizados en sus domicilios (Cimarrosa, Bargal S.A. y Establecimiento Metalúrgico FG S.R.L.); que el CAI de las facturas era incorrecto (Establecimiento Metalúrgico FG S.R.L.); las imprentas circularizadas desconocieron haber hechos los trabajos de impresión (Establecimiento Metalúrgico FG S.R.L.); que los cheques emitidos por Pesca Ángela S.A. los presentó al cobro el Presidente de Pesca Ángela S.A. (Cimarrosa, Bargal y Martinez Laura y Martinez Miguel Angel S.H), entre muchas otras.

En el caso de Bargal S.A. la fiscalización verificó que la empresa nunca realizó actividades en el domicilio declarado y los accionistas desconocieron haber realizado operaciones con Pesca Ángela S.A.

En el caso de Caliban S.A., luego de las tareas de investigación llevadas a cabo en sede penal y en la Administración Tributaria, fue calificada como usina única de facturas apócrifas.

En el caso de Martínez Laura P y Martínez Miguel Ángel S.H., la fiscalización constató que la Factura N° 349 –en poder de Pesca Ángela S.A.- estaba en blanco y que la última factura utilizada a dicha fecha fue la N° 329.

Respecto al proveedor Establecimiento Metalúrgico FG S.R.L., la fiscalización constató que la empresa había dejado de funcionar en mayo de 2002 cuando las facturas a Pesca Ángela S.A. eran de diciembre 2002.

Específicamente en el caso del Sr. Cimarosa, que es sobre quien Pesca Ángela S.A. formula en particular agravios, surge de los antecedentes que estaba inscripto en la actividad de *"venta al por mayor en comisión o consignación de minerales, metales y productos químicos industriales"*; no pudo ser localizado en los diferentes domicilios declarados, no tenía local para desarrollar su actividad, ni empleados en relación de dependencia. Además, cabe destacar que si bien surge de la Resolución que luego de notificados los ajustes a Pesca Ángela S.A. el Sr. Cimarosa, presentó las declaraciones juradas originales y rectificativas en las que incluyó débitos fiscales por sus operaciones y declaró créditos fiscales prácticamente por el mismo importe.

En cuanto al resto de los proveedores, si bien Pesca Ángela S.A. no expresa agravios específicos respecto a ellos; tan solo dice que las objeciones no se encuentran debidamente fundadas y que otras empresas les practicaron retenciones.

Se trata las anteriores de algunas de las muchas anomalías constatadas por la fiscalización que dan clara cuenta de la inexistencia de las operaciones sin que se haya probado en contrario.

En cuanto a la pretensión fiscal respecto del impuesto al valor agregado, lo que Pesca Ángela S.A. tenía que demostrar era la efectiva adquisición de los servicios y bienes de los diferentes proveedores según consta en los comprobantes fiscales impugnados si pretendía computarse el crédito fiscal, pero no lo hizo, ya que no ofreció ninguna prueba con dicho propósito, lo que determina la suerte de sus agravios.

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 la ley 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 no se probó en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron los bienes y prestaron los servicios.

En definitiva, resulta debidamente fundada la pretensión fiscal notificada en la Resolución N° 237/2007 desde el momento que los proveedores de Pesca Ángela S.A. que facturaron ventas no pudieron ser localizados por la fiscalización, ni con la información obrante en los sistemas de la Administración Tributaria se pudo corroborar su capacidad económica, financiera y operativa.

Ello, por aplicación del criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10/3/2015, y 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: *"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..."*.

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

Resulta así claro que la norma transcripta 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 no se probó en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron los insumos.

No puede soslayarse que, respecto de cada uno de los proveedores investigados, el Fisco Nacional puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron de forma reiterada resaltando esencialmente la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos para, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros -conf. Cámara, en “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9.12.2015-.

Aunque sobre decirlo, ni la sola existencia de las facturas, ni su registración, aunque sea correcta y oportuna, ni tampoco la emisión de cheques conforme a las reglamentaciones vigentes constituyen por sí solas prueba suficiente a los fines antes indicados y exigidos en la jurisprudencia del Alto Tribunal antes citada.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la pretensión fiscal notificada en las Resoluciones Nros. 237/07 y 238/07, tanto respecto del capital como de los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática, según el art. 37 de la ley 11.683, con costas.

Finalmente, en cuanto a la intimación notificada en la Resolución N° 155/08 en el impuesto a las salidas no

documentadas, de las act. adm. (“Cuerpo de anversos y reversos de cheques”) surge que los cheques emitidos a nombre del Sr. Cimarosa fueron endosados o cobrados por el Sr. Antonio García, presidente de Pesca Ángela S.A. La misma situación se verificó con el proveedor Bargal S.A.

Respecto al proveedor Establecimiento Metalúrgico FG S.R.L., se pudo verificar que las operaciones fueron también canceladas con cheques, pero que los cobraron personas que no estaban relacionadas con la empresa.

Por ultimo en cuanto a Martínez Laura P y Martínez Miguel Ángel S.H., las operaciones facturadas y canceladas con cheques emitidos por Pesca Ángela S.A., se verificó que fueron cobrados por otras personas y por el Sr. Antonio García –director de Pesca Ángela S.A.-, y que las firmas de los endosos no coincidían con la firma de la firma de la Sra. Martínez.

Es decir, surge claro que los pagos no tuvieron como destino la cancelación de las operaciones documentadas por los proveedores.

Este es, precisamente, el supuesto que da origen al impuesto reglado en el art. 37 de la ley del gravamen (T.O. 1997), 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...", y comprobado en estos autos.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar también la Resolución N° 155/08, tanto respecto del capital como de los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática, según el art. 37 de la ley 11.683, con costas.

VI. Por último, respecto de las sanciones de omisión en los períodos fiscales 7/2003 a 9/2003 y de defraudación en los períodos fiscales 12/2003 a 5/2004 y 8/2004 y 9/2004, luego de la reforma de la ley 25.795 al art. 46 de la ley 11.683, aplicadas en las Resoluciones Nros. 237/07, 238/07 y 155/08 con sustento en los arts. 45 y 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. a), b) y c) de la ley 11.683, no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Pesca Ángela S.A. en las figuras infraccionales tipificadas en dichas normas, consistente en la presentación de declaraciones juradas inexactas a partir de maniobras tendientes a disminuir las obligaciones debidas y la falta de presentación de las boletas de pago del impuesto a las salidas no documentadas, asimiladas a declaraciones juradas, por el art. 15 de la misma ley.

Además, no demostró la recurrente la validez de la documentación de respaldo de sus erogaciones, ni haber hecho realmente los pagos a los proveedores ya que no se pudo identificar el destino de los fondos y en algunos casos el destinatario fue una persona allegada a Pesca Ángela S.A., inclusive su Presidente Estos hechos no pueden calificarse de otra forma que no sea como doloso, del mismo modo que lo hiciera la Cámara al fallar en “Megamodel S.A.”, sentencia del 9.2.2021, entre muchos otros.

Como en más de una oportunidad dijo dicho Tribunal, *“…estas conductas exceden, a todas luces, la tipificación culposa del art. 45 y trascienden al campo defraudatorio del art. 46 en tanto se sustentan en la utilización de facturas apócrifas (cfr. esta Sala, causa Nº 13.068/2010, in re "Ambulancias Privadas Argentinas SA (TF 20638-1) C / DGI", del 23/02/11; esta Cámara, Sala IV, causa Nº 7.094/2011, "Gramont SA (TF 25880-I) c/DGI", del 29/11/11). En particular, este tribunal ha dicho, en fecha reciente, que la percepción de un tercero de los pagos declarados a proveedores cuestionados configura el elemento subjetivo exigido por el art. 46 citado (esta Sala,*

causa Nº 39074/2014, "Álvaro Raúl Omar c/Dirección General Impositiva", del 3/3/2015)".

Y que "*…operada la presunción del art. 47, inc. a) de la Ley 11.683, ya que existieron graves contradicciones en la declaraciones de la sociedad, debe recordarse que "el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción (…) El artículo 47 de la ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/D.G.I.", del 15/04/09)"* –"Cerealera Tres Arroyos", 27/3/2015-, prueba que, ya se dijo, en el caso no fue rendida.

En el caso, además, se advierte que las presunciones de dolo se encuentran debidamente aplicadas a la luz de los antecedentes reseñados que dan cuenta de la realización de maniobras concretas tendientes a reducir la carga fiscal.

En específica referencia a las multas aplicadas en la Resolución N° 155/2007 en el impuesto a las salidas no documentadas, omite la recurrente que la Resolución General (AFIP) N° 893/00, vigente en los períodos que aquí importan, estableció la forma y el plazo para el pago de este gravamen que, en caso, fue omitido, configurándose de ese modo la omisión, culposa y dolosa, que el juez administrativo le atribuye en dicho acto que justifica las sanciones allí aplicadas. Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en "D'Ingianti" el 12 de octubre de 2010, remitiéndose al dictamen de la Procuración General de la Nación, dejó en claro que dicha conducta puede ser reprimida por las figuras materiales de la ley mencionada.

En el caso, los antecedentes reseñados en Considerandos precedentes, dan clara cuenta que Pesca Ángela S.A. se valió de comprobantes de proveedores que nunca prestaron los servicios ni vendieron los bienes allí descriptos, ni tampoco recibieron los fondos de los pagos, prueba de lo cual es que en varios casos (Cimarosa, Bargal S.A.) los cobró el Sr. Garcia, Presidente del Directorio de dicha empresa. En otros, fueron presentados al cobro por terceras personas ajenas a los proveedores.

Por lo expuesto, corresponde entonces confirmar las Resoluciones Nros. 237/07, 238/07 y 155/08, con costas.

El Dr. Martin dijo:

I.- Que comparto el relato realizado en el voto de la Vocal Instructora, como así también el análisis de los hechos efectuado. Por ello, adhiero a los fundamentos expuestos en los mismos para confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

No obstante lo cual, estimo conveniente efectuar algunas precisiones en lo que hace a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas.

II.- Que en las presentes actuaciones ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos inexistentes y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los verdaderos destinatarios de las erogaciones que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-. Técnicamente en primer lugar procedió la impugnación del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias y en forma simultánea se

dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

III.- Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo a los efectos de aplicar las multas sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Sentado ello, se comparte lo expuesto por la Dra. O´Donnell en su voto en cuanto a que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure el aspecto subjetivo requerido por las figuras previstas en los artículos 45 y 46 de la ley de rito fiscal, correspondiendo confirmar las multas aplicadas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

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

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 237/07, 238/07 y 155/08 en todas sus partes, con costas.

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

a. **Expediente N°30.258-I**: en la suma de $44.840, por la representación procesal y $72.697, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta la actividad desarrollada en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432 y por la ley 27.423 vigente respecto de montos mínimos.
b. **Expediente N°30.259-I:** en la suma de $44.840, por la representación procesal y $68.985, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta la actividad desarrollada en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432 y por la ley 27.423 vigente respecto de montos mínimos.
c. **Expediente N°32.468-I**: en la suma de $44.840, por la representación procesal y $68.985, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta la actividad desarrollada en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432 y por la ley 27.423 vigente respecto de montos mínimos.

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: 2025.06.26 12:45:59 -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: 2025.06.26 12:57:07 -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: 2025.06.26 13:00:11 -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: 2025.06.26 13:00:12 -03:00