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

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-70886183-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 1 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 24.136-I y sus acumulados Nros. 24.137-I y 24.138-I; P.E.P.E. 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° 24.136-I y sus acumulados Nros. 24.137-I y 24.138-I "P.E.P.E. S.A. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. P.E.P.E. 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° 212/04, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado correspondiente a los periodos fiscales 9/00 a 8/01, intimándole el ingreso de $139.967,87, más intereses, monto al que arriba luego de reducir los saldos a favor de los períodos fiscales 2, 4, 5 y 8/01.

En dicho acto, además, se le aplicó una multa de defraudación de $419.903,61 por los periodos fiscales 9/00 a 12/00, 1, 3, 6 y 7/01 (art. 46 y 47, incs.. a, b y c, ley).

b.- la Resolución N° 213/04, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2001 y se lo intimó a ingresar $210.827,86, más intereses resarcitorios.

En dicho acto, además, se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional de los responsables de P.E.P.E. S.A. por el periodo fiscal en cuestión, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

c.- la Resolución N° 214/04, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las salidas no documentadas de los periodos fiscales 2/00 a 4/00 y 7/00 a 1/01 y se lo intimó a ingresar $248.199,71, más intereses resarcitorios.

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

En sus presentaciones ante este Tribunal, P.E.P.E. S.A. explica que su actividad principal es la venta al por mayor de pescado y el cultivo de trigo también.

Seguidamente, opone la excepción de nulidad de las Resoluciones al considerar que carecen de motivación y de base sólida que avalen los ajustes realizados, al calificarse de apócrifos a los proveedores impugnados, como así también por no haberse valorado debidamente la prueba informativa producida respecto a la existencia de las operaciones que fueron impugnadas por incumplimiento a los medios de pago previstos en la ley 25.345 y sus regl.

Destaca que las Resoluciones contienen dos ajustes.

El primero de ellos, al calificar de apócrifos a los comprobantes extendidos por los proveedores Arnaldo Andrés Montenegro, Liledi S.A., Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA., Pesquera Romisol S.R.L, Luma S.R.L., Maserca S.R.L. y Eduardo Andrés Carrizo.

El segundo, al desconocer las operaciones con Coop. De Servicios y Producción Sildimar LTDA., Agliano S.R.L., Calamar S.A., Salar S.A., Euro Jacob Fisheries, Lesaumon S.A., Lanzamar S.A. y Coop. 12 de Octubre, por incumplimiento a las formas de pago de la ley antievasión y sus regl.

Respecto al primer ajuste, se queja que la determinación se haya practicado sobre base presunta cuando la Administración Tributaria contaba con toda la documentación para hacerla sobre base cierta. Agrega que la fiscalización se limitó a impugnar los comprobantes fiscales en merito a simples manifestaciones y de allí extrajo una presunción sin avalar la realidad con otras probanzas en el mismo sentido. A continuación, se refiere a la situación de los proveedores y a los argumentos tenidos en cuenta por la fiscalización para impugnarlos, y destaca:

- Que los proveedores eran personas jurídicas y/o físicas existentes dado que cada uno tenía su correspondiente CUIT.
- Que las anomalías detectadas por la fiscalización no prueban otra cosa que el incumplimiento de los proveedores a sus deberes formales pero no que las operaciones hayan sido ficticias.
- Que la fiscalización objetó otras facturas de los mismos proveedores en otras fiscalizaciones, lo que evidencia su actividad en la ciudad de Mar del Plata.
- Que no se impugnan las facturas en sí mismas, ni la existencia de operaciones, sino a los proveedores en sí.
- Que no existía norma que le impusiera el deber investigar sobre la situación fiscal de cada proveedor.

Sostiene asimismo que contrató de buena fe, pagó el producto recibido (pescado) y exigió su factura a los proveedores a quienes la Administración autorizó previamente la emisión de comprobantes. Considera que no se puede tener por inexistente a un contribuyente porque no se lo puede localizar o porque no contesta un requerimiento.

Además, cuestiona las objeciones a los proveedores por haberse utilizado datos relevados en fiscalizaciones previas a otras empresas del mismo rubro, sosteniendo que, a su entender, tal accionar es violatorio del deber de secreto fiscal del art. 101 de la ley 11.683.

Respecto a la impugnación del segundo grupo de operaciones, por incumplimiento a la ley antievasión, dice que no se indagó acerca de su veracidad y destaca que en la instancia previamente sustanciada adjuntó como prueba notas suscriptas por los proveedores en las que se reconocieron las operaciones –tal el caso de Coop. De Servicios y Producción Sildimar Ltda., Calamar S.A.y Lanzamar S.A.-.

Por último, se agravia de las sanciones aplicadas en las Resoluciones calificándolas de improcedentes.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de pruebas informativa, inspección ocular, testimonial y pericial contable, y solicita, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 115/142, 233/248 y fs. 392/414 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas. A fs. 256 obra la acumulación por Tribunal en Pleno de los Exp. N°24.138-I al que lleva el N°24.136-I y a fs. 537, del Exp. N°24.137-I al que lleva el N°24.136-I.

III. A fs. 265 está el auto de apertura a prueba en el que se rechaza parcialmente la prueba informativa propuesta en relación a los proveedores impugnados por incumplimiento a los medios de pago -Coop. De Producción y Servicios Sildimar LTDA., Calamar S.A. y Lanzamar S.A.-y la dirigida a la Administración Federal de Ingresos Públicos por referirse a la situación y conducta tributaria de terceros; en el mismo sentido se dispuso por la ofrecida al Registro Nacional de Personas y al Registro Electoral por inconducente; si se hace lugar, en cambio, al oficio al Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social, que obra producida a fs. 437/442 que informa respecto de las Cooperativas de Producción y Servicios Sildimar Ltda. y Fe de Mar Ltda. En el mismo auto se rechaza la prueba de inspección ocular por inconducente y se postergó el tratamiento de la prueba testimonial hasta tanto se produzca la prueba informativa. A fs. 267 se hace lugar a la prueba pericial contable, que obra producida con el Informe de fs. 447/450.

Por último, a fs. 454 ante la falta de cumplimiento de requerimientos vinculados a la prueba testimonial se dio por decaído el derecho a producir dicha prueba. P.E.P.E S.A. interpuso recurso de reconsideración contra dicha decisión, que fue admitido por el entonces Vocal Instructor, citándose a prestar declaración al proveedor Arnaldo Andrés Montenegro, y a los responsables de las Cooperativas Fe De Mar Tlda y Sildimar Ltda.. A fs. 525 obra el testimonio del único A fs. 557 se dio por decaído el derecho de la recurrente a producir el resto de la prueba informativa y a fs. 560 se adopta idéntica decisión respecto de la restante prueba testimonial. A fs. 601 se declara el cierre del período probatorio, a través de la PV-2025-37100190-APN-VOCXI#TFN se elevaron las actuaciones a la Sala y, a continuación, se pusieron los autos para alegar, obrando únicamente el escrito presentado por el Fisco Nacional (fs. 619/622).

Por último, a fs. 624 quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde analizar en primer término los planteos de nulidad que formula la recurrente, los que, cabe ya adelantarlo, no pueden prosperar, por cuanto las Resoluciones 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 tampoco a la ley 11.683. No se advierte que el juez administrativo no haya valorado debidamente la prueba informativa producida respecto a la existencia de las operaciones que fueron impugnadas por incumplimiento a los medios de pago previstos en la ley 25.345, ya que sí fue valorada más no fue considerada suficiente para validar las operaciones como pretendía la recurrente.

Con ello, no media afectación alguna a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada. Prueba de ello es que P.E.P.E S.A. tuvo la posibilidad de ejercerla en la instancia administrativa previa y ahora ante este Tribunal.

No se advierte así que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad de dichos actos, en particular porque en sede administrativa se dictó una medida para mejor proveer con el objeto de verificar las manifestaciones del recurrente.

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, deben rechazarse los planteos de nulidad, sin costas ("Bolland", *Fallos* 336:70).

V. Corresponde entonces resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones que tienen origen en la impugnación de las operaciones con sus proveedores a partir del análisis y relevamiento de la documentación de respaldo de las mismas, así como de la forma en que fueron canceladas.

Cabe referirse, en primer término, al agravio de P.E.P.E S.A., en cuanto a que los ajustes se practicaron a partir de datos de los proveedores obtenidos en fiscalizaciones a otras empresas, en violación al deber de secreto fiscal previsto en el art. 101 de la ley 11.683.

Dicha norma dispone, en lo que aquí interesa, que,

"Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos. Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos".

También que,

"No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca".

De la simple lectura de la norma se constata que P.E.P.E. S.A. no tiene derecho a invocar el derecho al secreto fiscal de otros contribuyentes, en el caso, de sus proveedores, ya que, eventualmente, no ha sido su propia intimidad la que ha sido vulnerada. Por otro lado, el planteo omite que algunos de los datos eran públicos, por así disponerlo el mismo y las disposiciones internas de la Administración Tributaria. Así, la Disposición 98/2009 dispone en su art. 2° que,

“No están alcanzados por el secreto fiscal: 2.1. Los datos de tipo administrativo, a saber: apellido y nombres, denominación o razón social, Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), domicilio, código postal, tipo de actividad, impuestos en los cuales un contribuyente está inscripto, siempre que no comprenda información de contenido patrimonial de cualquier naturaleza del sujeto respectivo, ni habilite la posibilidad de acceso a esta última”.

Por último, el planteo desconoce el alcance de las facultades de fiscalización que la ley 11.683 le acuerda para cumplir sus funciones, en particular en sus arts. 33 y ss. es precisamente la información colectada en procesos de fiscalización, del mismo modo que la que suministran los responsables y contribuyentes en cumplimientos de sus deberes de colaboración y de información y la que surge de las declaraciones juradas el principal insumo para el ejercicio de dichas facultades.

Surge de los Considerandos de las Resoluciones que luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización iniciado a P.E.P.E. S.A., se impugnaron las compras de pescado a proveedores que luego de una exhaustiva investigación realizada a cada uno de ellos fueron calificados de apócrifos lo que tuvo por efecto el desconocimiento de los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado -Arnaldo Andrés Montenegro, Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA., Pesquera Romisol S.R.L, Liledi S.A., Luma S.R.L., Maserca S.R.L. y Eduardo Andrés Carrizo- y del gasto deducido en el impuesto a las ganancias -Arnaldo Andrés Montenegro, Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA., Pesquera Romisol S.R.L, Liledi S.A. y Luma S.R.L.-.

Respecto a estos últimos, también se intimó el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas al no haberse podido constatar el real destinatario de los pagos.

Para ello se tuvo en cuenta aspectos tales como que no tenían bienes registrables, ni personal en nómina ni tampoco cuentas bancarias (vgr. Arnaldo Andrés Montenegro y Eduardo Andrés Carrizo); en otros casos, no se los pudo localizar en sus domicilios ni a las personas ni a los directivos de las empresas (vgr. Arnaldo Andrés Montenegro, Pesquera Romisol S.R.L., Liledi S.A., Luma S.R.L., Maserca S.R.L. y Eduardo Andrés Carrizo). Algunos comprobantes tenían CAI inexistentes (vgr. Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA., Pesquera Romisol S.R.L., Liledi S.A., Luma S.R.L., Maserca S.R.L.). En el caso de Coop. de Trabajo Fe de Mar LTDA, además, su tesorero manifestó a la fiscalización que las facturas exhibidas por P.E.P.E S.A. no fueron emitidas por dicha Cooperativa. Asimismo, de la consulta realizada en la base de juicios universales se constató que Liledi S.A. estaba en quiebra y fiscalizada la síndica, también desconoció las operaciones con P.E.P.E.S.A.

Además, se impugnaron los comprobantes de otros proveedores por incumplimiento a los medios de pago previstos en la ley antievasión. Si bien P.E.P.E. S.A. incluye en sus agravios a los proveedores Agliano S.R.L. Euro Jacob Fisheries y Coop. 12 de Octubre, surge de las propias Resoluciones que las operaciones con éstos fueron admitidas luego de sustanciarse una medida para mejor proveer en la que fueron relevados los pagos a los mismos.

Por este concepto, de acuerdo a los Anexos que acompañan las Resoluciones, en el impuesto al valor agregado fueron incluidas las operaciones con Coop.de Servicios y Producción Sildimar LTDA., Calamar S.A., Salar S.A., Lesaumon S.A., Lanzamar S.A., mientras que en el impuesto a las ganancias con Coop. De Producción y Servicios Sildimar Ltda., Calamar S.A. y Salar S.A.

En estos casos, la impugnación se sustentó en la forma de pago de las operaciones, pero no fue la única razón, ya que además se constató que los proveedores tenían serias anomalías. Entre ellas, que las cooperativas no estaban inscriptas en el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (vgr. Coop.de Productos y Servicios

Sildimar Ltda.), que los domicilios fiscales eran inexistentes o que nunca funcionaron como tal (vgr. en el caso de Calamar S.A. era un café nocturno; Lanzamar S.A., por su parte, era una casa de familia donde tampoco se la pudo localizar).

En cuanto a la prueba rendida en esta instancia, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social informó que Coop. De Servicios y Producción Sildimar Ltda. no estaba inscripta en dicho carácter y que a Coop. de Trabajo Fe de Mar Limitada se le había retirado la autorización para funcionar (fs. 437/442), confirmándose por este medio las anomalías detectadas por la fiscalización que la llevaron a poner en duda su condición de reales proveedores de P.E.P.E. S.A.

Por su parte, el informe pericial obrante a fs. 447/450 da cuenta que respecto de los proveedores calificados de apócrifos P.E.P.E. S.A. omitió actuar como agente de retención, que no se encontraron remitos por la entrega del pescado adquirido y que tampoco pueden informar las formas de pago de las facturas ya que no se exhibieron recibos u otros documentos probatorios del pago, y respecto a las registraciones por los mismos no se puede individualizar las especies dadas para las cancelaciones, dado que resultan de montos globales en los que no se identifica al proveedor destinatario del pago. Agrega, por su parte, el perito del Fisco Nacional que los remitos de las ventas compulsados carecen de firma y/o identificación de los receptores por la parte de los adquirentes, es decir que tampoco se pueden ligar las compras con las ventas del pescado.

Dicho informe, entonces, no aporta elementos suficientes para considerar la realidad económica de las transacciones objetadas, ya que no se acredita con el mismo la efectiva compra a los proveedores cuestionados, ni tampoco se puede hacer relación con las ventas de P.E.P.E. S.A., quedando sin demostrar el circuito comercial alegado ni surge de él las formas de pago de las operaciones, impidiéndose de ese modo conocer su verdadero perceptor y beneficiario.

a.- Ajustes en el impuesto al valor agregado -Res. N°212/04-.

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales del impuesto al valor agregado computados por las compras efectuadas a Arnaldo Andrés Montenegro, Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA., Pesquera Romisol S.R.L, Liledi S.A., Luma S.R.L., Maserca S.R.L. y Eduardo Andrés Carrizo, y contrariamente a lo que invoca P.E.P.E. S.A. en su recurso de apelación, era a él al que le correspondía demostrar su efectiva realización por así disponerse en la ley 11.683, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia. En efecto, le correspondía al recurrente, en el derecho de contradicción que la ley procesal le acuerda ejercer, demostrar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección a partir de razones que tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda su real existencia, para lo cual deben ofrecerse pruebas fehacientes en tal sentido.

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 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.

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. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)”* – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que el art. 12 de 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; 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.

Entre ellas que no pudieron ser localizados en sus domicilios (vgr. Arnaldo Andrés Montenegro, Pesquera Romisol S.R.L., Liledi S.A., Luma S.R.L., Maserca S.R.L. y Eduardo Andrés Carrizo) y no tenían cuentas bancarias (vgr. Arnaldo Andrés Montenegro y Eduardo Andrés Carrizo); una de las empresas, Liledi S.A. estaba en quiebra y la síndica desconoció la operación; el responsable de Coop. de Trabajo Fe De Mar LTDA- hizo lo mismo sobre las facturas emitidas a P.E.P.E. S.A. También las desconoció en la prueba testimonial rendida ante este Tribunal (fs. 525).

No puede soslayarse además que respecto de los proveedores investigados el Fisco Nacional puso en evidencia una serie de irregularidades graves que, esencialmente, dan cuenta de la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos para la realización de las operaciones aquí cuestionadas, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros -conf. Cámara, en “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9.12.2015-. Ello así, la imposibilidad de ubicarlos, la comprobada incapacidad operativa atribuida a los proveedores, entre otros factores, impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no logró desvirtuar P.E.P.E. S.A. -conf. criterio de la CSJN en “Molinos Río de la Plata S.A.”, sentencia del 25.9.2015-.

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales por compras en las que no se cumplió con la ley 25.345 y sus regl. - Coop. De Producción y Servicios Sildimar LTDA, Leusamon S.A, Calamar S.A., Lanzamar S.A. y Salar S.A., - se advierte que no fue ese aspecto el único tenido en cuenta por el juez administrativo, sino que también se pusieron en evidencia una serie de irregularidades que conducen también a la inexistencia de las mismas. Entre ellas, que la Cooperativa no estaba inscripta para actuar en dicho carácter -y así lo informó a este Tribunal la autoridad de aplicación- y que fue precisamente el hecho que motivó su inclusión en la Base Apoc; además, que los domicilios fiscales eran inexistentes ya que allí funcionaban un café nocturno (en el caso de Calamar S.A.) o casas de familia (en el caso Lanzamar S.A.). Por otro lado, asiste razón a la representación fiscal cuando alega que las notas de Lanzamar S.A. y Calamar S.A. presentadas por P.E.P.E. S.A. en la instancia administrativa, adjuntas como prueba documental en esta instancia, además que se encuentran suscriptas por personas que no acreditaron su personería, no pudieron ser ratificadas en el curso de la medida para mejor proveer dispuesta por el juez administrativo ya que no fueron ubicados en sus domicilios. Cabe destacar que el propósito de dicha medida era justamente corroborar los dichos de P.E.P.E. S.A. en sus descargos en sede administrativa, mas no logró

totalmente el mismo.

Por ello, no resulta aplicable al caso el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Mera”, ya que como se dijo, no fue solamente la falta de cumplimiento a la obligación de pagar con los medios establecidos en la normativa entonces vigente lo que motivó el cuestionamiento, sino también otras inconsistencias que llevaron a la fiscalización a poner en seria duda las compras que se pretenden respaldar en los comprobantes fiscales en poder de P.E.P.E. S.A.

Lo expuesto es suficiente para confirmar la pretensión fiscal notificada en la Res. N° 214/2004.

b.- Ajustes en el impuesto a las ganancias – Res. N°213/04.

El juez administrativo también impugnó los gastos deducidos por P.E.P.E. S.A. respecto de las compras a los proveedores Arnaldo Andrés Montenegro, Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA., Pesquera Romisol S.R.L, Liledi S.A. y Luma S.R.L. considerándolos apócrifos. Lo que éste tenía que demostrar era que los gastos efectivamente existieron y que fueron necesarios para el ejercicio de su actividad, que en el caso era la venta al por mayor de pescado, para luego recién analizar su necesidad en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen. Sin embargo, no existe ningún elemento en las actuaciones administrativas de la efectiva existencia de las compras, ni tampoco en esta instancia se acreditó dicho extremo.

En efecto y como ya se dijo, la prueba pericial contable debido a la insuficiencia y falta de validez de la información utilizada, así como el registro de las operaciones en asientos globales, sin remitos de la compra ni de la entrega del pescado, no permite extraer conclusiones que avalen los dichos de P.E.P.E. S.A. respecto a la real existencia de las compras.

Lo mismo ocurre con la prueba testimonial rendida por el único testigo que se presentó a declarar, el Sr. Mario Milillo, entonces Secretario de la Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA, quien manifestó que nunca tuvo relación comercial con la firma P.E.P.E. S.A., información que coincide con la dada por el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social que informó que se le había revocado la autorización para funcionar.

Por ende, en atención a lo expuesto y al detallado fundamento dado por el juez administrativo al impugnar estas operaciones, los ajustes notificados en la Resolución N° N°213/04 resultan conforme a derecho.

c.- Intimación por impuesto a las salidas no documentadas -Res. N° 214/04.

De la propia Resolución surge que de las tareas llevadas a cabo por la fiscalización se constató que P.E.P.E. S.A. hizo erogaciones sin respaldo documental fehaciente, correspondientes a pagos efectuados a favor de Arnaldo Andrés Montenegro, Cooperativa de Trabajo Fe de Mar LTDA., Pesquera Romisol S.R.L, Liledi S.A. y Luma S.R.L. Así surge también del informe pericial contable obrante en este Expediente en el que se deja constancia que no se tuvo a la vista documentación sobre los pagos de las compras. Este es, precisamente, el presupuesto de aplicación del 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...".

En el caso de la Coop. Fe De Mar Ltda. debe recordarse que su responsable desconoció ante la fiscalización

haber operado con P.E.P.E. S.A., y del mismo lo hizo la síndica de la quiebra de Liledi S.A., sin que el recurrente haya logrado probar en contrario.

Debe destacarse, por último, que por Resolución General (AFIP) N° 893, con vigencia a partir del 20 de octubre de 2000, se dispuso un plazo especial para el ingreso del gravamen respecto de los hechos imponibles perfeccionados hasta esa fecha, que comprende parcialmente los períodos fiscales de la Resolución N° 214/2004, advirtiéndose el incumplimiento de P.E.P.E. S.A. a dicha obligación.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas que son accesorios y se devenga en forma automática, con costas.

VI.Respecto de la sanción de defraudación aplicada en las Res. N° 212/04 con sustento en el art. 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 P.E.P.E. S.A. en dicha figura infraccional. Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron presentadas en forma inexacta ya que se incluyeron en ellas operaciones cuya existencia que no fue acreditada, a partir de maniobras tendientes a disminuir la obligación debida en su justa medida, conforme se expuso en los Considerandos precedentes.

En cuanto al aspecto subjetivo, P.E.P.E. S.A. no aportó tampoco elementos de prueba que permitan desvirtuar fehacientemente la intención de defraudar. Por el contrario, se limitó, en su recurso a efectuar una crítica genérica sobre su improcedencia sin particularizar en las concretas imputaciones que llevaron al juez administrativo a utilizar las presunciones previstas en el art. 47 de la ley y a calificar de dolosa su conducta. Resulta indudable, por el tipo de ajuste que motiva la aplicación de la sanción, el dolo incurrido por el recurrente que se valió de comprobantes apócrifos para disminuir su obligación fiscal, valiéndose para ello de sujetos que, sea por su falta de capacidad, por tratarse de cooperativas inexistentes u otras razones debidamente acreditadas por el Fisco Nacional, en modo alguno pudieron realizar las ventas documentadas.

Por lo expresado, no existe razón para dejar sin efecto la pena que según la ley es la que

corresponde a dicha conducta que es la prevista en el art. 46 de la ley 11.683.

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 apeldas en todas su partes, con costas.

Que en lo que hace a la defensa de nulidad articulada por la apelante, considero que, por los motivos expuestos en el Considerando IV.-, la misma debe ser rechazada, con costas atento a que se difirió su tratamiento para esta oportunidad por los ptos. 3) y 2) de las fs. 249 y 415, respectivamente.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell al rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora, compartiendo el criterio del Dr. Martín de imponer las costas a la parte actora, en razón del diferimiento resuelto en los puntos 3° y 2° de las providencias obrantes a fs. 249 y 415, respectivamente.

II- Que comparto en lo sustancial los argumentos expuestos por la Vocal Instructora para confirmar los ajustes

practicados en los actos apelados, como también la procedencia de la liquidación de accesorios y la sanción impuesta en la resolución determinativa de IVA. Con costas a la vencida.

III- Por lo expuesto, voto por: i) Rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora, con costas; ii) Confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

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

1°) Rechazar el planteo de nulidad formulado por la recurrente, con costas

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 212/04, 213/04 y 214/04, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, a cargo de P.E.P.E SA, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432:

a. Por el Expediente N° 24.136, en las sumas de $2.178 por la representación procesal y $5.446 por el patrocinio letrado por la excepción de nulidad, y $21.787 por la representación procesal y $54.469 por el patrocinio letrado, por la cuestión de fondo.

b. Por el Expediente N°24.137-I, en las sumas de $1.368 por la representación procesal y $3.422 por el patrocinio letrado por la excepción de nulidad, y $13.683 por la representación procesal y $34.229 por el patrocinio letrado, por la cuestión de fondo.

c. Por el Expediente N°24.138-I, en las sumas de $1.747 por la representación procesal y $4.368 por el patrocinio letrado por la excepción de nulidad, y $17.475 por la representación procesal y $43.688 por el patrocinio letrado, por la cuestión de fondo.

4°)) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, a cargo de P.E.P.E SA, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la tercera etapa, de acuerdo con lo dispuesto por lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423:

a. Por el Expediente N°24.136-I, en las sumas de $5.500 equivalente a 0,08 UMA por la representación procesal y $13.752 equivalente a 0,19 UMA por el patrocinio letrado por la excepción de nulidad y $55.008 equivalente a 0,80 UMA por la representación procesal y $137.521 equivalente a 1,99 UMA por el patrocinio letrado, por la cuestión de fondo.

b. Por el Expediente N°24.137-I, en las sumas de $5.528 equivalente a 0,08 UMA por la representación procesal y $ 13.821 equivalente a 0,2 UMA por el patrocinio letrado por la excepción de nulidad y $55.286 equivalente a 0,80 UMA por la representación procesal y $ 138.216 equivalente a 2 UMA por el patrocinio letrado, por la cuestión de fondo.

c. Por el Expediente N°24.138-I, en las sumas de $6.397 equivalente a 0,09 UMA por la representación procesal y $ 15.994 equivalente a 0,23 UMA por el patrocinio letrado por la excepción de nulidad y $63.976 equivalente a 0,93 UMA por la representación procesal y $ 159.941 equivalente a 2,32 UMA por el patrocinio letrado, por la cuestión de fondo.

5°) Regular los honorarios del Angel Carlos Giannattasio, los que quedan a cargo de P:E:P:E SA., en la suma de $ 68.985 por su actuación como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley Nº 16.638/57 y por la ley 27.423 respecto de los 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: 2025.07.01 12:19:21 -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: 2025.07.01 12:42:10 -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: 2025.07.01 12:50:29 -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: 2025.07.01 12:50:30 -03:00