República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-91750248-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 21 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2025-100115457- -APN-SGAI#TFN; PESQUERA SAN SALVADOR SRL; SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2025-100115457- -APN-SGAI#TFN, caratulado “PESQUERA SAN SALVADOR SRL s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Mediante RE-2025-93807367-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 25 de julio de 2025 por la Dirección Regional Neuquén del Fisco Nacional por la que se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2021, con más intereses resarcitorios, y se hace constar que se difiere la imposición de multa hasta tanto se resuelva la denuncia penal, de acuerdo a los términos del Régimen Penal Tributario (RE-2025-93807389-APN-SGAI#TFN).

En primer lugar plantea la falta de motivación del acto cuestionado con fundamento en que el ajuste se basa en “antecedentes” y “sistemas informáticos disponibles” que -dice- se invocan en abstracto en tanto no se identifica ni individualiza ningún documento o cuadro comparativo que permita verificar la existencia y alcance de las diferencias atribuidas. Por tales motivos, considera que el acto determinativo vulnera los principios de legalidad, razonabilidad y debido proceso y por ende resulta nulo de nulidad absoluta.

Manifiesta que la resolución cuestionada pone a cargo de la empresa el deber de acreditar la ausencia de vinculación comercial entre las distintas empresas intervinientes y su plena autonomía al momento de fijar los precios de venta. Destaca que el desplazamiento de la carga probatoria en los términos expuestos, configura una transgresión de la regla general de la carga de la prueba que corresponde a quien afirma los hechos constitutivos de su pretensión; agraviándose de que se le impone la prueba de un hecho negativo, esto ese la falta de injerencia o control sobre los intermediarios y los precios fijados por éstos. Así, sostiene que es el Fisco Nacional el que debió acreditar, en forma objetiva, cierta y fehaciente, la existencia de una vinculación con los traders intervinientes destinado a manipular los precios de reventa.

Pone de relieve que el mero hecho de que un intermediario revenda la mercadería a un trader, o que ésta ingrese al país de destino a un precio superior al declarado en la operación original, con independencia de la magnitud de la diferencia, no constituye por sí mismo un antecedente válido que permita sostener la falsedad del precio de exportación declarado por la contribuyente.

Considera que la posición del organismo prescinde de del régimen de valoración aduanera, entendiendo que el mismo resulta ineludible para validar la razonabilidad de los precios de exportación. Expresa que si bien dicho régimen ha sido diseñado primordialmente para la determinación de tributos aduaneros, sus principios constituyen un referente objetivo e internacionalmente reconocido que debe ser tenido en cuenta al evaluar la corrección de los valores declarados en el marco del Impuesto a las Ganancias.

Reitera que no existe vinculación entre las partes intervinientes, y por lo tanto aduce que la operación debe analizarse como una transacción entre operadores independientes, donde el precio pactado refleja condiciones de mercado. Afirma que esta conclusión es consistente con los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que reconoce que en transacciones entre independientes el precio libremente convenido constituye, en principio, un precio de plena competencia que no requiere ajustes. Dice que el valor FOB declarado es el verdadero precio de mercado y que la existencia de precios superiores en otras operaciones de exportación de langostinos es por que están condicionadas por variables propias de cada operador, como escala, logística o acceso a financiamiento, pero que ello no habilita a presumir subvaloración ni a sustituir arbitrariamente el precio efectivamente pactado, que es el único que refleja la realidad económica de la transacción.

En tal sentido, cuestiona el método de ajuste empleado por el ente fiscal indicando que el valor FOB refleja la condición de la mercadería al momento de su salida del país, limitado a los costos en origen; mientras que el precio en destino incorpora múltiples conceptos ajenos al exportador, como fletes internacionales, seguros, gastos portuarios, aranceles, certificaciones sanitarias, comisiones de agentes, costos financieros derivados de plazos de pago, y, finalmente, el legítimo margen de utilidad de los intermediarios que asumen riesgos en la operación.

Critica también, que el acto apelado consigne que el margen de refacturación de la contribuyente fue del 38%, en contraste con un supuesto “margen usual” del 10% observado en “otros exportadores” y que el Fisco no individualiza a esos “otros exportadores”, ni detalla qué operaciones fueron analizadas, en qué períodos, qué especies o calidades de productos estaban involucradas, ni cuáles fueron las condiciones contractuales o comerciales de referencia o ni explica los ajustes de comparabilidad efectuados, lo que entiende que es indispensable para asegurar que se están cotejando operaciones similares, invocando que frente a ello el supuesto margen “usual” del 10% coloca a la contribuyente en una situación de indefensión absoluta, en tanto no se le brindó posibilidad alguna de refutarlo, desdibujando el principio de realidad económica.

Plantea la improcedencia de imputar al exportador la renta legítima de terceros independientes. Resalta que ello se construye sobre la base de una sospecha genérica de “triangulación elusiva”, pero sin probar el Fisco la existencia de simulación, dependencia, control societario ni concertación de precios entre exportador e intermediario. Señala que para el organismo recaudador la mera existencia de una diferencia de valores en prueba concluyente de elusión, lo que considera inadmisible. Postula que con esa lógica, cualquier diferencia de precio en cualquier cadena de comercialización internacional podría ser utilizada para imputar renta ficticia a un contribuyente, sin más prueba que una planilla aritmética. A su vez, aduce que el acto recurrido confunde el concepto de “fuente argentina” con el de “utilidad extranjera de terceros”, apropiándose de un margen que pertenece al ámbito económico de un revendedor autónomo y lo califica como renta omitida de la contribuyente.

También invoca que se ha vulnerado el principio de territorialidad, en tanto entiende que la renta que se le adjudica no se generó en Argentina, ni fue percibida por la firma, sino por traders internacionales independientes que operaron fuera del país, asumiendo íntegramente los riesgos comerciales, financieros y logísticos de la operación. Expone que la mera circunstancia de que la mercadería tenga origen en Argentina no habilita por sí sola, a calificar como “renta argentina” utilidades obtenidas en el exterior por terceros ajenos a la sociedad recurrente. Dice que, a su vez, ello menoscaba los principios de capacidad contributiva y de razonabilidad, en tanto ningún tributo puede imponerse sin la existencia de una manifestación real de riqueza atribuible y que se trata de una decisión que carece de sustento fáctico suficiente, en tanto se proyecta sobre hechos ajenos a la realidad económica. Finalmente, destaca que el ajuste practicado vulnera también el principio de neutralidad fiscal, al castigar una estructura comercial lícita y usual en el comercio internacional con el pretexto de combatir una elusión inexistente.

Objeta la liquidación de intereses, remarcando que el devengamiento automático previsto en el artículo 37 de la ley de rito fiscal se ve desnaturalizado con una presunción de responsabilidad, lo que los transforma en una sanción objetiva, alegando que no existió mora de su parte.

Ofrece prueba informativa y por los argumentos que desarrolla pide que se revoque el acto apelado, con costas y hace reserva del caso federal.

II- Que por IF-2025-121011025-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Sobre la nulidad opuesta, expone que en el acto atacado se exponen los extremos fácticos y legales pertinentes, además de haberse respetado el debido proceso, precisando que el ajuste está respaldado en la información y documental obrante en las actuaciones, con lo cual afirma que la determinación no adolece de vicio alguno.

Explica que durante la fiscalización se hizo una comparación entre las facturas de exportación emitidas por la responsable en el período fiscal 2021 y las facturas correspondientes a los importadores en el destino y, a partir de ello, se observó que existían discrepancias significativas entre los importes reportados entre ambas series de facturas, lo que fue considerado como una subfacturación de las exportaciones, lo que ocasionaba un perjuicio para el Fisco.

Pone de relieve que se utilizaron triangulaciones comerciales con el objetivo de reducir indebidamente la base imponible del Impuesto a las Ganancias, por lo cual se ajustó la renta real que -según el organismo fiscal- la recurrente ficticiamente pretendió transferir a los intermediarios, que son los que intervinieron como un paso intermedio para evitar la tributación. En este contexto, se invoca el principio de realidad económica para concluir que la estructura comercial fue utilizada como un mecanismo para obtener una ventaja tributaria.

En esta línea, manifiesta que, en atención a la maniobra detectada, no se advierte en qué medida el acto determinativo afectó el principio de neutralidad fiscal, el que refiere a que los impuestos no deben distorsionar las decisiones económicas de empresas y consumidores, Además niega que en el caso se hubieran vulnerado los principios de capacidad contributiva, razonabilidad y de territorialidad, invocados por la actora.

Sostiene la procedencia de la liquidación de intereses resarcitorios, puntualizando que surge en forma clara la existencia de una deuda intimada en el acto cuestionado y que no fue demostrado por la actora que la mora no le sea imputable.

Se opone a la realización de la prueba ofrecida por la contraria y por las razones de hecho y de derecho que relata, pide que se confirme el acto apelado en todas sus partes, con costas y deja planteada la reserva del caso federal.

III- Mediante PV-2025-126966201-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba, admitiendo la que fuera ofrecida en el punto VIII del escrito recursivo y se pone a cargo de la recurrente que arbitre de manera privada las diligencias necesarias a fin de que las firmas allí individualizadas informen sobre lo allí requerido, debiendo allegar la documentación que resulte de dicha medida, debidamente certificada y/o apostillada según el caso.

Por PV-2026-47752049-APN-VOCX#TFN se declara cumplido el plazo para producir la prueba ofrecida por la actora y por PV-2026-51228006-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala “D”. Asimismo, mediante IF-2026-53468745-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, obrando las presentaciones realizadas por las partes a tal fin en el IF-2026-58350278-APN-DTD#JGM y el RE-2026-58640546-APN-DTD#JGM.

Finalmente, por IF-2026-91222318-APN-VOCX#TFN se pone los autos a sentencia.

IV- Que a fin de seguir un orden de precedencia, considero pertinente resolver la defensa de nulidad articulada por la actora con fundamento en que el acto atacado carece de motivación suficiente, considerando que ello afectó el debido proceso.

En lo que aquí interesa, debe destacarse que la resolución impugnada fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas, cuestión que debe ser analizada en el momento de resolver la cuestión de fondo. Que tampoco se advierte en el caso que el Fisco Nacional, con su accionar, haya vulnerado la garantía del debido proceso adjetivo, toda vez que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte actora en un estado de indefensión, lo que no ocurrió.

De este modo, los agravios de la actora sólo traducen sus discrepancias con relación a cuestiones de hecho y prueba y revelan una apreciación diferente sobre el criterio de selección y evaluación de los extremos aportados a la causa o de las conclusiones allí arribadas, argumentos que entremezclan con los agravios esgrimidos para lograr la revocación de los actos apelados, razón por la cual corresponde sean analizados conjuntamente con la cuestión de fondo.

V- Que, a fin de dirimir la cuestión planteada en autos, corresponde previo a todo referirse a las constancias que obran en los antecedentes allegados por el ente fiscal.

Según se detalla en las citadas actuaciones, la orden de intervención se generó en el marco de las acciones y tareas encomendadas a la División Cereales, Oleaginosas y Subproductos y Pesca de la Dirección General de Aduanas. Sobre la base de la información obtenida en las bases de datos del ente recaudador, la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias presentada por el período fiscal 2021 y la información proporcionada por la Dirección General de Aduanas (DGA), y la que a su vez fuera remitida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) -plataforma digital de la República de Perú de acceso público-, la inspección procedió a analizar la operatoria de comercio exterior, que consistió en la exportación de colas de langostino por parte de la firma apelante. A partir del cotejo de dicha información, los actuantes observaron que la citada operatoria se desarrollaba a través de ventas sucesivas, lo que evidenciaba un riesgo en materia de valoración aduanera y de ingreso de divisas, provocando también un impacto en el impuesto a las ganancias dado que al subvalorar sustancialmente el precio de la mercadería exportada -en lo que hace al período fiscal 2021-, disminuyeron fictíciamente las ganancias declaradas ante la Dirección General Impositiva. Del relevamiento se detectaron 23 permisos de embarque, en el ejercicio 2021, en los que se evidenciaba la participación de un tercer

operador, conforme la información aportada por SUNAT y la factura del importador en Perú, es decir el último eslabón en la cadena de comercialización.

En el curso de dicha fiscalización se detectaron operaciones donde el país de destino de la mercadería era Perú y las facturas comerciales correspondientes a esas operaciones fueron remitidas a Uruguay y/o a Estados Unidos a través de una modalidad "triangulada", es decir con un intermediario entre el exportador y el importador en destino.

Durante la inspección la actora, en virtud de los requerimientos cursados, proporcionó documentación que entendía pertinente para respaldar los datos exteriorizados en su declaración jurada del impuesto y período bajo examen (vide archivo adjunto al IF-2025-121008665-APN-DTD#JGM), lo que permitió que los actuantes a partir de las facturas de exportación y de las notas de crédito correspondientes a operaciones con el exterior -elementos aportados por la empresa y los datos obrantes en las bases informáticas del organismo-, pudieran relevar las facturas electrónicas emitidas e identificar las operaciones relacionadas. Así, se detalla que las operaciones de comercio exterior tuvieron como destinatarios de importación a empresas de Perú, pero fueron trianguladas a través de Uruguay mediante el comprador Jeswory SA, en la que interviene un segundo refacturador con sede en Dinamarca (J.P. Klausen & CO); además en las exportaciones trianguladas a Perú a través de Estados Unidos mediante el comprador DTAM Arbitrage LLC, participa también un segundo refacturador, en este caso radicado en Uruguay (Buzaram Compañy SA) y se identificaron también otras ventas trianguladas a Perú realizadas a través de la empresa Altamar Foods Corp de Estados Unidos, en las cuales no interviene un segundo refacturador (vide cuadro obrante en el Informe Final de Inspección, fs. 125/vta. del IF-2025-121008665-APN-DTD#JGM).

Que en el informe final de inspección luce un cuadro que refleja las diferencias entre el valor declarado en la factura de exportación y el monto indicado en la factura en destino, detallándose los números de permisos de embarque, las facturas de exportación relacionadas, y la factura del importador en Perú, agrupando en algunos casos dos o tres permisos de embarque; indicándose también que las cantidades de kilogramos consignados en los comprobantes de exportación resultan idénticos a los reflejados en la facturación del importador (vide fs. 128 vta. del citado informe, obrante en el IF-2025-121008665-APN-DTD#JGM).

En miras de analizar los márgenes de refacturación que surgían de los precios de venta triangulados documentados por la actora, los actuantes examinaron los precios promedio registrados por otros operadores que en el período 2021 exportaban mercadería similar hacia el mismo destino con la modalidad venta directa, teniendo en cuenta también los precios triangulados declarados por otros exportadores con el mismo destino, temporada e intermediarios (vide Nota 21/2023 obrante en el archivo adjunto al IF-2025-121011926-APN-DTD#JGM).

A partir del relevamiento integral efectuado, el Fisco Nacional identificó tres situaciones puntuales:

- Los precios de venta del exportador Pesquera San Salvador S.R.L. resultaron sensiblemente inferiores a los precios promedios del sector pesquero en las ventas directas hacia Perú y contemporáneos a los documentados por la firma investigada.

- Los precios declarados en destino presentan una diferencia en más (38% aproximadamente), ello producto de la refacturación practicada por el tercer operador.

- Tales márgenes de refacturación resultaron superiores a los exteriorizados en operaciones trianguladas de otros exportadores cercanos al 10%, incluso con la intervención de los mismos intermediarios en el exterior, lo que para el Fisco Nacional estaba muy por encima de la razonabilidad de tal intermediación.

Frente a ello, el ente recaudador consideró que la recurrente realizó una maniobra en la que utilizó intermediarios radicados en el exterior (Uruguay, Estados Unidos, Dinamarca) para generar una subvaloración sustancial sobre el precio de la mercadería exportada y, de esa manera, reducir indebidamente la base imponible del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2021, gravando la renta real que, la actora fictíciamente pretendió transferir a los intermediarios que fueron el vehículo o paso intermedio para evitar el ingreso del tributo en su justa medida. Asi, se expuso en el acto determinativo que correspondía gravar la renta real como exportación con fundamento en el artículo 9° de la Ley Nº 20.628 (t.o. 2019).

VI- Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Que en primer lugar la actora se queja de que sea ella la que deba demostrar que los intermediarios actuaron de manera independiente y tenían plena autonomía en la determinación del precio final, es decir que no se encontraban condicionados a parámetros fijados en la operación inicial mediante cláusulas contractuales, volúmenes y/o precios mínimos, entre otros; ello en tanto y en cuanto para el Fisco no se encuentra acreditado que las operaciones tienen una sustancia económica real y como así tampoco que el precio refleje el valor de mercado, todo esto, con fundamento en los datos surgidos de la información brindada por la Dirección General de Aduanas, la SUNAT y los datos que surgen de los elementos allegados por la recurrente y los que surgen de las bases del ente fiscal.

Que en el caso, más allá de las discrepancias que expone la actora al respecto, resulta aplicable la llamada teoría de las cargas probatorias dinámicas según la cual la prueba debe producirla quien se encuentra en mejores condiciones para cumplir el objetivo, prescindiendo de la condición de actora o demandada, y según las circunstancias del caso; lo que por cierto resulta una consecuencia natural del principio de buena fe que debe regir en todo proceso (conf. Sala IV de la Alzada in re “San Ramón -TF 30014-I y otro”, sentencia del 13 de noviembre de 2025).

En línea con lo expuesto, no puede pasarse por alto que ante la inspección, la recurrente no aportó información alguna relativa a las empresas en el exterior Jeswory S.A., J.P. Klausen & Co y Buzaram Company S.A que son las que actuaron como refacturadores en las operaciones cuestionadas al igual que Altamar Foods Corp, según el ente fiscal. (vide fs. 12 IF-2025-121008665-APN-DTD#JGM). Que, ante esta instancia se limitó a ofrecer un pedido de informes a las empresas del exterior involucradas en las operaciones cuestionadas, donde sólo les requiere que informen: a) si en algún momento han recibido instrucciones de la firmar recurrente en relación con los precios, condiciones o modalidades de reventa de la mercadería; y (b) si han actuado y actúan en la actualidad como partes jurídica y económicamente independientes de Pesquera San Salvador SRL.

Que, llama la atención, que en ocasión de contestar el traslado de la oposición formulada por el ente fiscal a la producción de la prueba referida, la apelante manifiesta que “la medida solicitada no persigue recabar valoraciones subjetivas o apreciaciones personales, sino hechos objetivos...” precisando que “ambos puntos se encuentran anclados en documentos y comunicaciones que pueden ser individualizados y acompañados (contratos, órdenes de compra, facturas, comunicaciones comerciales, condiciones de pago e Incoterms, pólizas de seguro, conocimientos de embarque, certificaciones y documentos aduaneros, entre otros)” (sic), pero lo cierto es que en ningún momento fueron aportados como documental ni ha sido intención de la actora procurar obtener tales instrumentos a través de la medida probatoria ofrecida en autos (vide RE-2025-93807367-APN-SGAI#TFN y RE-2025-126651663-APN-DTD#JGM).

No obstante ello, corresponde hacer mérito de la prueba rendida en autos a tenor de lo dispuesto mediante PV-2025-126966201-APN-VOCX#TFN y que luce agregada en los RE-2026-28318760-APN-DTD#JGM, RE-2026-46026754-APN-DTD#JGM y RE-2026-46027691-APN-DTD#JGM.

Que al admitirse el pedido de informes propuesto por la actora a Jeswory S.A. (Uruguay), J.P. Klausen & Co. (Dinamarca), DTAM Arbitrage LLC. (Estados Unidos), Buzaram Company S.A. (Uruguay), y Altamar Foods Corp. (Estados Unidos), en la providencia se hizo constar expresamente que su producción quedaba a cargo de la recurrente, la que debía arbitrar de manera privada las diligencias necesarias a fin de que las firmas antes mencionadas, respondieran lo requerido, debiendo allegar la documentación que resulte de dicha medida debidamente certificada y/o apostillada según el caso (vide PV-2025-126966201-APN-VOCX#TFN).

Que de la documentación acompañada por la actora a tales fines, surge que:

a) *Jeswory SA*, a los puntos admitidos en autos, dijo “a los solos efectos informativos” (sic) que no ha mantenido relación societaria de control, dirección ni dependencia económica con la firma recurrente ni participa en sus decisiones comerciales, operativas o fiscales y que la oficiada es una sociedad independiente; y está firmado por quien dice ser “Director Comercial” y trae certificación expedida por Escribano Público;

b) *Buzaram Company S.A* informa que no recibió instrucciones en relación los precios, condiciones o modalidades de reventa de la mercadería y que han actuado y actúan en la actualidad como partes jurídica y económicamente independientes. Sobre esta respuesta debe puntualizarse que en el intercambio de mails que se aportan, el firmante dice que es un “empleado de la Compañia” y adjunta un recibo de sueldo -que también se agrega en autos- donde surge que trabaja en el área de Administración y que como cargo dice “sin definir”;

c) *DTAM Arbitrage LLC.*, su respuesta no tiene siquiera un membrete de la firma y siguiendo el formato en que fue enviado el pedido de informes, dice no haber recibido instrucciones, directivas, sugerencias ni condicionamientos de parte de Pesquera San Salvador S.R.L.respecto de los precios, condiciones o modalidades de reventa de la mercadería adquirida y que la empresa oficiada ha actuado y actúa en todo momento como parte jurídica y económicamente independiente, Cabe señalar que carece de la debida traducción de un Traductor matriculado y que como aclaración de la firma solo se indica “manager”;

d) *Altamar Foods Corp.:* “hace constar que la relación mantenida con Pesquera San Salvador ha sido estrictamente de carácter comercial, limitándose a exclusivamente a transacciones de compra y venta” y que no existió otra relación comercial distinta de la referida. Quien suscribe dice que es “Director” , a pesar de que el requerimiento debió cursarse a Estados Unidos, la respuesta es dada en español. A ello debo agregar que entre los mails cursados, llama la atención que quien suscribe la respuesta citada, con antelación a contestar manifiesta “ No entiendo bien que tiene que ver Altamar en esto y que necesitan que el departamento legal firme. Nosotros les adelantamos un dinero para la compra de materia prima y ustedes después de meses cargaron a un precio más alto del pactado, del resto no se bien cómo te puedo ayudar” (sic).

Respecto a J.P. Klausen & Co., el recurrente mediante RE-2026-28318706-APN-DTD#JGM manifestó que “si bien dicha empresa fue contactada y enviado el requerimiento respectivo, informalmente han denegado su respuesta manifestando que no realizaron nunca operaciones con Pesquera San Salvador SRL. Esta afirmación es correcta, dado que JP Klausen & Co. ha adquirido los productos que Pesquera San Salvador SRL proveía a Jeswory SA, y nunca a operado directamente con aquella.” (sic)

Que del cotejo de las respuestas aportadas por la actora a la medida probatoria ordenada (RE antes citados) se observa que salvo la correspondiente a Jeswory S.A que es presentada con una certificación notarial, ninguna

tienen la debida certificación y/o apostillado requerido, todas han sido circularizados mediante mail, en ninguna se acredita que los firmantes de las respuestas sean apoderados de las firmas o en qué carácter contestan, además que las que fueran dirigidas a los Estados Unidos y a Dinamarca se encuentran redactadas en idioma extranjero sin que se haya acompañado la correspondiente traducción por intermedio de Traductor Público Nacional incumpliendo así con los requisitos fijados por los arts. 27 y 28 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos, por lo que no puede ser considerada prueba válida a fin de acreditar los extremos invocados.

Que, por las consideraciones expuestas, la prueba producida lejos está de brindar una explicación de cuál ha sido el motivo por el cual decidió realizar la operatoria en cuestión a través de un intermediario y que éstos no incidieron sobre las exportaciones efectuadas en lo que hace a los precios concertados, condiciones o modalidades de reventa de la mercadería, ni cuál era la política empresaria para optar por esa forma de venta que impacta en precios que no estarían acordes con los que en promedio fija el sector pesquero para las ventas hacia Perú, según lo expone el ente recaudador.

Que al verificarse la subvaloración del precio del mercadería exportada, es la actora la que debió demostrar la improcedencia del criterio fiscal, justificando tanto la sustancia económica de la intermediación utilizada como el ajuste de los precios al valor de mercado, ya que de lo contrario se avalaría que la recurrente confeccione declaraciones con datos discrecionales, prestándose a situaciones totalmente disociadas de la realidad.

VII- Que también es motivo de agravio que el Fisco sostiene que los precios declarados en destino presentan una diferencia en más del 38% aproximadamente, ello producto de la refacturación practicada por el tercer operador y en cuanto se sostiene que dichos márgenes de refacturación en las operaciones trianguladas de la firma son considerablemente más altos (38%) que los márgenes habituales de otros exportadores, que rondan el 10%, lo que para el Fisco sugiere una refacturación excesiva.

Que el ente fiscal funda la conclusión apuntada en el cotejo que hizo de exportaciones realizadas en forma directa por otros exportadores hacia el mismo destinatario final que utiliza la recurrente, donde observaron que esas empresas lo hicieron a precios superiores, indicando en las actuaciones agregadas cuál fue la metodología empleada a tal fin (vide IF-2024-00271546-AFIP-SESUADMARD#DGO agregada al IF-2025-121011926-APN-DTD#JGM).

Frente a esto la apelante, a fin de evaluar la corrección de los precios declarados en el impuesto a las ganancias correspondientes a las operaciones de exportación, considera que debió utilizarse el régimen de valoración del Código Aduanero. Al respecto, debo adelantar que dicho planteo no puede prosperar dado que surge de la resolución en crisis que el ente recaudador se circunscribió a verificar la existencia de materia imponible en el Impuesto a las Ganancias y en los términos del artículo 9 de la ley del tributo, llevando a cabo el procedimiento reglado en la ley de rito fiscal, sirviendo de base y sustento de ello los hechos constatados por la Dirección General de Aduanas (DGA) como así también la información brindada por la SUNAT y demás documentación y datos que fueron suministrados por la recurrente.

Volviendo entonces a la diferencia apuntada por el ente fiscal en los precios acordados por la actora con los que fija el sector pesquero, la actora también alega que en mercados abiertos, cada exportador define su estrategia de precios según variables propias, que puede ser por estructura de costos, condiciones logísticas, acceso a financiamiento, posicionamiento comercial, el precio de los fletes, etc; pero entiende que ello no habilita a presumir subvaloración ni a sustituir arbitrariamente el precio efectivamente pactado, que es el único que refleja la realidad económica de la transacción.

Que, cabe destacar que en el marco de amplitud probatoria con la que contaba la recurrente tanto en esta instancia como durante la fiscalización, si bien tuvo la posibilidad de ofrecer prueba vinculada a contrarrestar los márgenes de refacturación a los que arribó el Fisco Nacional para sustentar el ajuste -basados en la operatoria de otras empresas del sector-, lo cierto es que no lo hizo. Según surge de las actuaciones bajo examen, la recurrente tuvo acceso al análisis propiciado por el organismo de esas firmas consideradas como "testigo" y estaba en una mejor posición para poder allegar medios probatorios a la causa que ilustraran debidamente tanto sobre el desenvolvimiento de su operatoria y la del sector para acreditar la alegada irrazonabilidad de los márgenes calculados por el organismo (vide Nota 21/2023 obrante en el archivo adjunto al IF-2025-121011926-APN-DTD#JGM y referencia realizada a esta en el escrito titulado “Contesta Vista” que lucen en el IF-2025-121011221-APN-DTD#JGM).

En definitiva, ha sido la propia actora la que dejó sin sustento probatorio a los argumentos que vierte en contra del porcentaje al que arriba el ente fiscal tomando en consideración variables propias de las empresas testigo como así también en relación a la calidad de los producto exportados, quedando sus agravios reducidos a una mera alegación de razonamientos genéricos destinados más a reprochar la actuación de la inspección que a demostrar con cifras concretas la corrección de sus razonamientos.

Si bien es cierto que toda empresa tiene derecho a proyectar sus actividades comerciales, procurando minimizar la carga tributaria -derivada del ejercicio de una actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio-, mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles, y en tal sentido se ha definido a la planificación fiscal internacional como la reflexión y cálculo de antemano para optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan operaciones que se realizan en el exterior de un país, ello dentro de la legalidad con la finalidad de que la carga tributaria sea la menor posible; y para ello lo que se requiere es que no existan conductas sospechosas en la planificación fiscal que crucen el límite de minimizar legalmente la carga fiscal (Vicente Oscar Díaz, “El accionar de las empresas multinacionales en los paraísos fiscales y su relación con los fraudes fiscales en la experiencia del derecho tributario internacional” Doctrina Penal Tributaria y Económica –Errepar Nº 17, Pág. 7 y sgtes.-diciembre 2010).

Así las cosas, no puede soslayarse que las empresas conocen todas y cada una de las operaciones que realizan en este caso en el marco del comercio internacional, así como los pormenores del entero proceso productivo y logístico de sus actividades, con los consiguientes datos sobre la estructura de costos y utilidades en que aquéllas se asientan. El organismo fiscal opera, obviamente, desde una posición diferente, dado que no conoce el efectivo funcionamiento de las empresas y la totalidad de las operaciones que éstas realizan; cuestión que supone, mayor complejidad añade a la tarea de verificación por la cantidad y calidad de información a colectar y examinar (conf. Criterio Sala I de la CNACAF, in re “Nobleza Piccardo SACI y F (TF 27608-I) c/ DGI”, sentencia del 5 de agosto de 2016). Que la reconstrucción de los precios de las operaciones por parte del organismo fiscal es una tarea de evidente carácter aproximativo, siendo las propias empresas con que cuentan con la totalidad de la información necesaria a tales fines y porque se encuentran involucradas las mismas reglas que rigen en todo proceso determinativo que concluye con el dictado de un acto administrativo dotado de presunción de legitimidad (conf. Sala IV de la Alzada al resolver con fecha 5 de abril de 2018 en la causa “Acindar Industria Argentina de Aceros S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”).

Que teniendo en cuenta lo antes reseñado es que el organismo fiscal determina el gravamen no declarado en función de la diferencia detectada entre las ventas que surgen de las facturas electrónicas de exportación emitidas por la recurrente y de las facturas del importador en el destino, remitidas por el SUNAT a la Dirección General de Aduanas.

Que no puede obviarse que el ente recaudador para llevar a cabo las tareas de fiscalización cuenta con herramientas para la interpretación de los negocios jurídicos que celebren los sujetos tributarios, privilegiando el peso específico de la realidad económica subyacente a la operación desarrollada, más allá de la figura jurídica adoptada por los contribuyentes, conforme lo establecido en el art. 2 de la ley 11.683 (t.o. Vigente). Sobre la utilización del principio de la realidad económica aludido, la actora sostiene que fue utilizado por el juez administrativo de manera arbitraria y que se le imputa como exportador la renta legítima de terceros independientes .

El artículo citado propugna la adecuación de las formas jurídicas, y consiguientemente, de la ley aplicable a la realidad de las relaciones económicas con prescindencia de las formas escogidas por las partes, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva (CSJN in re “Parfums Francais SRL”, sentencia del 16 de junio de 1992 y sus citas).

Sobre dicho principio, se ha sostenido que el artículo 2º de la ley de rito fiscal es una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrada en el art. 10 del Código Civil y Comercial de la Nación (antes artículo 1071 del Código Civil); por ello cuando un negocio jurídico se formaliza de manera que resulte manifiestamente inapropiado a la impronta o negocio jurídico que dé acuerdo a su causa (finalidad o contraprestaciones buscadas auténticamente por las partes), y de ello resulta que por estar gravado el negocio jurídico que auténticamente correspondiera, el Fisco pudiera resultar perjudicado, el acto resultaría abusivo en los propios términos de la norma antes aludida del del Código Civil y Comercial de la Nación, obviamente, del artículo 2º de la ley 11683 (cita de Krause Murgiondo en La interpretación de la ley y el derecho tributario, LL, Bs. As., 2000, págs. 186/7 receptada por la Sala “A” de este Tribunal in re “Bermúdez, Gustavo Ariel ”, sentencia del 25 de octubre de 2001).

En tal sentido, cuando los hechos imponibles que dan origen a las obligaciones sean el fruto de actos de la vida civil o comercial, donde tenga importancia creadora la voluntad de las partes, hay que atender al contenido económico de dichos actos y no a las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente. En ese contexto, el criterio de la realidad económica consagrado por el artículo 2 de la ley de procedimiento tributario es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por los sujetos intervinientes en el negocio.(sentencia de este Tribunal -Sala A-, “Mejico, Julio César, Jorge Alberto y Marcos A. Mejico”, decisorio del 11/5/1999).

De conformidad al artículo 9 de la ley del Impuesto a las Ganancias, al realizarse operaciones de exportación, la renta sigue siendo de fuente argentina, ya que la contribuyente es quien realiza la mayor parte de la actividad económica y el intermediario al no acreditarse en el caso concreto cuál fue aporte para influir sobre el precio, resulta en estas condiciones un vehículo o paso intermedio para que el recurrente reduzca en forma indebida la base imponible del Impuesto a las Ganancias.

Por ello, cabe concluir que la forma jurídica elegida -esto es la utilización de una modalidad comercial sin sustancia económica- no responde al negocio jurídico concretado, teniendo por objeto colocar a Pesquera San Salvador S.R.L en una posición más ventajosa frente al Impuesto a las Ganancias; en efecto, se vislumbra de parte de la actora la adopción de caminos indirectos o instrumentos inadecuados para lograr resultados por ella deseados pretendiendo a su vez que el intérprete de la ley tributaria acepte y se someta a la elección de la modalidad escogida (cfr. Jarach, Dino “Curso de Derecho Tributario”, 3ºedición, 1980, pág. 235-Liceo Profesional CIMA).

Asimismo, en cuanto a la supuesta vulneración de las garantías que la actora detalla en su recurso como consecuencia del ajuste practicado, debe estarse a lo expresado en el acto apelado en cuanto sostiene que en el contexto reseñado la determinación practicada es una manifestación legítima del principio de realidad económica y capacidad contributiva, y por lo tanto no se ve afectado ni el principio de neutralidad fiscal ni los de legalidad y razonabilidad sino que con su dictado se ha procurado evitar la erosión de la base imponible en el tributo cuestionado en autos.

A mayor abundamiento, cabe señalar que no resulta aplicable en autos la sentencia dictada por nuestro más Alto Tribunal in re “Vicentín S.A.I.C. c/ Dirección General Impositiva – Recurso directo de organismo externo”, de fecha 28 de mayo de 2024 como invoca la actora, toda vez que la cuestión allí ventilada difiere de la aquí analizada, en tanto las normas aplicables no son concordantes y como lo sostiene el organismo recaudador al contestar el recurso, las cuestiones tratadas en ambas causas son de hecho y prueba, por lo que pretender extender analógicamente las conclusiones arribadas en el precedente citado resulta inadecuado.

Que por todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2021.

VIII- Sobre los agravios vertidos sobre la liquidación de accesorios, debe recordarse que los intereses intimados constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". En consonancia a ello, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de accesorio. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de éstos con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales existan circunstancias excepcionales, externas al deudor y que deben ser restrictivamente consideradas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Por último, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos:

308:283).

Ello así, procede confirmar la liquidación de accesorios efectuada en la resolución cuestionada.

IX- Por todo lo expuesto, voto por confirmar en todas sus partes la resolución recurrida en autos, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar en todas sus partes la resolución recurrida en autos, con costas.

2°)Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $8.397.547.- (pesos ocho millones trescientos noventa y siete mil quinientos cuarenta y siete) equivalente a 80,58 (ochenta con 58/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $20.993.868 (pesos veinte millones novecientos noventa y tres mil ochocientos sesenta y ocho) equivalente a 201,44 (doscientos uno con 44/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto objeto del presente litigio, las particularidades de caso y la única etapa cumplida, conforme Ley 27.423, Resolución SGA 1930/2026 (CSJN 20/8/26) y Decreto N° 1077/2017.

3°) Las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.09.21 10:49:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.09.21 11:03:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.21 11:05:52 -03:00