



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 29936/2025/CA1; ABH PESQUERA SA (TF 38201-I) c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2025.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fs. 396/401 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante “TFN”–, por mayoría, resolvió revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Para así decidir, en lo sustancial, consideró que los quebrantos impositivos computados en el período 2008, que habían sido originados en el período fiscal anterior, no se vieron reducidos a partir de la exteriorización de bienes que la firma actora había efectuado.

Señaló que a través de la resolución 280/13 (DV RRMP), dictada por la Dirección Regional Mar del Plata de la entonces AFIP-DGI, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias –en adelante, “IG”– del período fiscal 2008, con más intereses los resarcitorios, difiriendo la aplicación de la sanción, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769.

Expuso que el debate de la causa giró en torno de la existencia del quebranto impreso en la declaración jurada –“DDJJ”– del período fiscal 2007, centralmente a partir de la exteriorización de bienes practicada por ABH Pesquera SA, en los términos del Título III de la ley 26.476, por un importe total de \$ 2.000.000.-

Precisó que la actora se encontraba inscripta en la actividad “Pesca Marítima, Costera y de Altura”, finalizando sus ejercicios económicos en el mes de junio de cada año, y que, a partir de la fiscalización practicada, se detectó la existencia de ventas omitidas, pues no se había consignado existencia final alguna al cierre del ejercicio. Frente a tal situación –prosiguió–, la sociedad exteriorizó \$ 2.000.000 en los términos del Título III de la ley 26.476, apropiando \$ 800.000 en el período fiscal 2006 y \$ 1.200.000 en el correspondiente a 2007.

Indicó que, como consecuencia de dicha labor de auditoria, se concluyó que en las DDJJ-IG-2008 –tanto la original como la rectificativa–, se consignaron quebrantos provenientes de la DDJJ-2007,



por valor de \$ 551.861,53, los cuales resultarían inexistentes, por ser inferiores a la materia imponible liberada.

Luego de transcribir *in extenso* los artículos 25 y 32 de la ley 26.476 y el artículo 64 de la RG (AFIP) 2537, declaró que la cuestión a resolver radicaba en determinar si era posible computar en la DDJJ-IG-2008, los quebrantos generados en el IG-2007.

A partir de tal interrogante, consideró que los quebrantos no se habían reducido con la exteriorización de bienes, toda vez que, para calcular la base imponible del año 2007, el contribuyente no había incluido las ventas omitidas en sus registros. En tal línea de razonamiento, expuso que la regularización actuó de manera “encapsulada” respecto de los bienes exteriorizados, no participando los quebrantos originales en el cálculo de la base del impuesto especial.

Adicionó que la posición defendida por el fisco nacional implicaría, no sólo desconocer los efectos liberatorios derivados de la adhesión al régimen aprobado por la ley 26.476, sino además perseguir por segunda vez el cobro de las sumas exteriorizadas.

Por el contrario, el voto de la minoría –Vocal Pérez–, propició la confirmación del acto administrativo apelado, al sostener que el organismo recaudador no pretendía determinar ni cobrar indirectamente el IG-2007, lo cual no sería viable por aplicación del artículo 32 de la ley 26.476, sino ejercer sus facultades de fiscalización respecto del período fiscal 2008, el cual no se encontraba amparado por dicha normativa.

Con dicho alcance –sostuvo– podía revisar el quebranto computado en el período fiscal 2008, habida cuenta de la facultad que posee el ente fiscalizador de verificar los quebrantos que inciden en períodos bajo fiscalización.

A partir de dicha premisa, expresó que de la exteriorización efectuada surgió la materia imponible –liberada–, por un valor superior al quebranto declarado, lo cual conllevó a que éste fuere inexistente.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada a fs. 90 –recurso concedido a fs. 91–, acompañando su expresión de agravios a fs. 96/102, el cual fue contestado por la contraria a fs. 110/114.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 29936/2025/CA1; ABH PESQUERA SA (TF 38201-I) c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

El 23/9/25 se pasaron los autos a resolver.

III. Que, en su memorial, la representación fiscal efectúa un resumen de los antecedentes de la causa, especificando que se determinó de oficio la materia imponible del IG-2008, por valor de \$ 193.151,54, con más \$ 278.910,82 en concepto de intereses resarcitorios; de su lado, se formuló reserva de la aplicación de la multa.

Califica de arbitrario e irrazonable sostener que los funcionarios fiscales, que se hallan amparados por las previsiones de los artículos 33 y 35 de la ley 11.683, no puedan revisar la DDJJ-2007, no obstante las previsiones de la ley 26.476; menciona que ello no tendría por objetivo modificar la pretensión fiscal de ese período, sino los que no se encuentran alcanzados por las previsiones de esta norma.

Señala que la posición del voto en disidencia es la correcta, poniendo de relieve que el artículo 32 inciso c), punto 1° de la ley 26.476, dispone la liberación del pago del impuesto, respecto de la materia neta imponible equivalente a la exteriorización.

Destaca que el beneficio fiscal recae sobre la obligación de pago del tributo, y no sobre su determinación.

Niega que los alcances de la liberación incluyan a los periodos no alcanzados, no pudiéndose computar un quebranto cuya inexistencia operó a partir de la exteriorización realizada por el contribuyente.

Sostiene que la interpretación seguida por el voto mayoritario contradice la finalidad del régimen de exteriorización de activos, basándose en un fundamento meramente aparente.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar



sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/08; “MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986”, del 21/5/09; “Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)”, del 21/10/10; “CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)”, del 25/8/11, “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, Causa CAF 72680/2018, del 2/7/19; esta Sala —en su actual integración—, causa CAF 49.932/2015/CA2, “D’Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 2/5/24).

V. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, “...lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)” (cfr. esta Cámara, Sala III, “La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGP”, Causa N° 27409/12 del 31/10/12; “Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGP”, Causa N° 4502/14 del 29/9/14; “Frigorífico Pilcomayo SRL (TF





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 29936/2025/CA1; ABH PESQUERA SA (TF 38201-I) c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

24.222-I) c/DGP”, Causa N° 18124/16 del 14/9/17; “*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGP*”, Causa N° 83620/16, del 16/10/18; “*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGP*”, Causa N° 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala –en su actual integración–, Causa CAF 47840/2023/CA1, “*Sol Frut SA (TF 79199011-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, del 9/5/24).

VI. Que, tal como acertadamente lo indicó el tribunal de grado, la cuestión a dirimir radica en conocer si el resultado negativo –quebranto–, originalmente consignado por ABH Pesquera SA en su DDJJ-IG-2007, mantuvo su vigencia luego de adherir al régimen fiscal previsto en el Título III de la ley 26.476. De suyo, si la respuesta fuere afirmativa –tal como lo entendió el voto mayoritario de ese tribunal–, su incorporación en la DDJJ-2008 del IG no merecería reproche.

Dentro del componente fáctico que identifica al escenario, se impone destacar dos circunstancias. La primera, que la firma exteriorizó –“blanqueó”– dinero en efectivo por valor de \$ 2.000.000, imputando \$ 800.000 en el período fiscal 2006 y \$ 1.200.000 en el período fiscal 2007, el 22/9/09 (v. actuaciones administrativas, N° 11901-549-2010/1, fs.163/164); la segunda, que al presentar la DDJJ-2007 original –el 24/10/07–, había consignado un resultado impositivo negativo de \$ 551.861,53 (v. actuaciones administrativas, N° 11900-45-2011, fs.10). Sobre estos extremos no hay disenso entre las partes.

La contienda se centra en los efectos que produjeron los actos descriptos, pudiéndose identificar las dos posiciones en danza en las siguientes expresiones: mientras que para la firma actora –criterio que compartió el voto mayoritario del TFN– el quebranto no fue alcanzado por los efectos de la exteriorización de activos, de modo que pudo legítimamente trasladarlo al período fiscal siguiente; para el fisco nacional –y para el voto disidente– ello no fue así, pues el quebranto se tornó



inexistente debido a que la suma imputada al período fiscal 2007 –\$ 1.200.000– fue mayor.

VII. Que se estima innecesario transcribir nuevamente todo el plexo normativo involucrado en el caso, resultando suficiente incorporar sólo las secciones que permitirán arribar a la solución de la *litis*.

De acuerdo con el artículo 32 inciso a) de la ley 26.476: “*Los sujetos que efectúen la exteriorización... No estarán sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683... con respecto a las tenencias exteriorizadas*”.

Luego, el inciso c), punto 1º dispone lo siguiente: “*Quedan liberados del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar por períodos fiscales comprendidos en la presente normalización... Liberación del pago de los Impuestos a las Ganancias... respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera, divisas y demás bienes que se exterioricen*” (subrayados agregados).

De la recta lectura de estos preceptos, se desprende que el beneficio fiscal –la liberación del pago– comprende al “monto de la materia neta imponible del impuesto” (inc. c), lo cual, de suyo, ha de involucrar el cómputo de los conceptos y valores que intervienen en el proceso de liquidación del gravamen. Nótese que el importe total exteriorizado recibe otra cobertura normativa, al excluirse la aplicación del instituto del “incremento patrimonial no justificado” (inc. a).

Por lo demás, el contribuyente contó con la libertad de imputar el total de las sumas exteriorizadas en cualquiera de los períodos fiscales comprendidos en el régimen (ley 26.476, art. 35) –lo cual efectivamente hizo, al asignar los períodos fiscales 2006 y 2007–, con la única limitación contenida en el artículo 25 de la misma norma, que estableció que la exteriorización no podría exceder el período fiscal finalizado el 31/12/07.

En definitiva, la letra del artículo 32 es suficientemente clara en el aspecto que en autos corresponde dirimir, lo cual permite, sin dificultad, acceder a su sentido y alcance.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 29936/2025/CA1; ABH PESQUERA SA (TF 38201-I) c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Es que, como se conoce, es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos, que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador (cfr. CSJN, Fallos: 329:2975). Y, en ejercicio de dicha labor, no puede prescindir de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad (cfr. CSJN, Fallos: 302:1284; 303:917; 310:464; 311:1925; 312:156; 320:1962; 323:1406, 3412, 3619; 324:68, 1481, 2107 y 326:2095, entre muchos otros).

VIII. Que, en otro orden de consideraciones, es acertado lo sostenido por el fisco nacional –y recogido por el voto disidente del tribunal de grado–, en cuanto a que las medidas aprobadas por el legislador, plasmadas en la ley 26.476, en modo alguno obstan al reconocimiento de las amplias facultades de fiscalización y verificación depositadas en cabeza de la administración tributaria federal, por conducto de la ley 11.683.

IX. Que, en orden a lo examinado, corresponde admitir el agravio presentado por la parte demandada y revocar la sentencia apelada.

En cuanto a las costas del proceso, lo cual incluye las de ambas instancias, deben ser impuestas a la actora vencida, atento no advertirse razones para la dispensa (cfr. CPCCN, art. 68).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte demandada y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, reconociendo la validez de la resolución 280/13 (DV RRMP). 2º) Las costas de ambas instancias se imponen a la actora vencida (cfr. *Considerando IX*).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 3/25 de esta Cámara.



Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente,
devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

JORGE EDUARDO MORÁN

