República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-32661055-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 40.219-I (y sus acumulados Nros. 40.220-I y 40.222-I); Independent Films S.R.L.

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° 40.219-I (y sus acumulados Nros. 40.220-I y 40.222-I) caratulado "Independent Films S.R.L. s/ recurso de apelación."

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Independent Films S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N°72/2014, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales 04/2008 a 06/2008, previa impugnación del saldo a su favor (art. 24, 2do. párr.) declarado en el período 04/2008 por $1.263,96, se lo intima a ingresar $78.647,32 más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Además, en dicho acto se le aplicó una multa de defraudación de $235.941,96 (arts. 46 y 47 incs. a) y b), ley).

b.- la Resolución N° 73/2014, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2009 y, luego de impugnar el saldo a favor declarado en dicho período de $14.874,49, se lo intimó a ingresar $103.672,44, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Asimismo, se le aplicó una multa de defraudación de $311.017,32 (arts. 46 y 47 incs. a), b) y c), ley).

c.- la Resolución N° 74/2014, en la que se le intimó el pago del impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales 01/2008 a 03/2008, 05/2008, 04/2009 y 05/2009 por $94.568,25, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). En este caso también se le aplicó una multa de defraudación de $283.704,75 (arts. 46 y 47 incs. a) y b), ley).

En sus presentaciones ante este Tribunal, Independent Films S.R.L. explica que su actividad es la compraventa y distribución y publicidad de películas en todo el país que adquiere a terceros, en su mayoría películas extranjeras.

Solicita, en primer término, que se declare la nulidad de las Resoluciones por carecer de causa y de motivación y por haberse omitido en su dictado el cumplimiento de formas esenciales, en violación a las normas al debido proceso y la

garantía de defensa en juicio, transgrediendo así lo dispuesto por la ley 11.683 y por la ley nacional de procedimientos administrativos 19.549. Agrega que la Orden de Intervención que dio inicio a la fiscalización fue emitida en violación a la normativa vigente ya que inicialmente fue por el impuesto a las ganancias y luego fue ampliada al impuesto al valor agregado y al impuesto a las salidas no documentadas y que no se le permitió en dicha instancia rendir prueba de sus dichos ya que las ofrecidas fueron desestimadas.

Dice que como las Resoluciones no invocan los antecedentes de hecho en que se funda la imputación infraccional, las multas aplicadas en ellas son nulas de nulidad absoluta e insanable.

Se agravia, además, porque los ajustes se fundan en una sentencia dictada en el fuero criminal y correccional en la que se determinó que uno de los proveedores, Wiracocha S.R.L., era inexistente y que entonces la facturación emitida era ilegítima, calificando a dicha decisión como una aberración jurídica porque Independent Films S.R.L. no tuvo participación en dichas actuaciones. Invoca además que la sociedad como tal no puede ser considerada ficticia porque fue constituida por la IGJ, como autoridad de contralor, que le otorgó personalidad jurídica distinta a la de sus socios.

Agrega el que el juez administrativo procedió en forma irrazonable y arbitraria al notificar los ajustes ya que lo correcto hubiera sido perseguir al proveedor Wiracocha S.R.L. que fue tildado de apócrifo en virtud de las irregularidades detalladas en las Resoluciones, pretendiendo que sea Independent Films S.A. la que asuma las consecuencias de las mismas.

Resalta que al momento de celebrar las operaciones este proveedor se encontraba inscripto y no estaba en la base E-apoc. Además, la relación con Independent Films S.R.L. fue documentada en un contrato de distribución que tiene las firmas certificadas por lo que no podía sospechar de su accionar, ni de cuál era su real negocio económico.

Afirma que recibió de este proveedor las películas que luego distribuyó y que se proyectaron en las grandes pantallas, razón por la cual mal puede concluirse que sus servicios no le fueron prestados.

Insiste en que los incumplimientos formales y/o sustanciales de este proveedor no puede serle atribuido, pues no le cabe ninguna responsabilidad por hechos o conductas de terceros. En efecto, indica que los elementos colectados por la fiscalización y las conjeturas elaboradas a partir de ellos no son suficientes para fundar los cargos que se le atribuyen, que a su entender se basan en meros incumplimientos sólo imputables a Wiracocha S.R.L. respecto del cual no tiene ni puede tener ningún tipo de control y se contraponen a la realidad de los hechos.

Sostiene además que las operaciones con este proveedor efectivamente se realizaron y que en la documentación de respaldo se puede identificar perfectamente el beneficiario de los fondos pagados. Por todo ello, solicita que se dejen sin efecto los ajustes por las operaciones con este proveedor en las tres Resoluciones.

Sobre la intimación de pago del impuesto a las salidas no documentadas, invoca su improcedencia por no darse el supuesto de indeterminación del tercero beneficiario previsto en el art. 37 de la ley del gravamen (t.v.) y agrega que las erogaciones tuvieron como destino la adquisición de bienes, por lo que la intimación no corresponde.

Específicamente, en cuanto al ajuste efectuado en la Resolución N°73/2014 –impuesto a las ganancias-, en concepto de deducción improcedente por gastos de representación por las adquisiciones a Tiempo Latino S.R.L., afirma que los gastos de representación son aquellos en los que se incurre con el propósito de mantener los clientes actuales o conseguir futuros, siempre y cuando se originen fuera del ámbito en el que se lleva a cabo la actividad económica, tales como presentes, cenas, paseos, regalos e, incluso viajes. Agrega que, en el caso, el socio gerente y cara visible de la firma, a los fines de obtener los derechos de autor de películas taquilleras, regalaba relojes de reconocidas marcas de forma estratégica.

Explica que estos gastos eran por sumas cuantiosas, en tanto los obsequios elegidos -relojes- tienden a estrechar una relación que no da resultados a corto plazo, sino a futuro. Sostiene que no se trata de un empleado en relación de dependencia que puede llegar a generar gastos de representación en ocasión de tal función, sino del propio gerente quien

en forma personal se encargaba de obtener los títulos en los festivales mundiales de cine. Sostiene por ello que su impugnación es improcedente, ya que las reglas de las relaciones públicas en la industria del cine impusieron como costumbre que a ciertas personas extrañas a la empresa se les hiciera llegar un presente y ello indirectamente creaban una imagen externa que facilitaba sus actividades, resultando como consecuencia que obtenían las películas para su distribución.

Invoca en apoyo de sus agravios la sentencia dictada por este Tribunal en "Ruiz Guiñazú, Magdalena" y alega que la deducción de dicho gasto no tiene más limite que el que pudiera surgir de la razonabilidad de su monto, siempre en relación con las características de la actividad, y con el monto de los ingresos obtenidos. En el caso, el reloj entregado a personas que formaban parte de un círculo de alianza estratégica, reportaba una pequeña inversión para eventualmente generar una importante renta. Agrega que los relojes se entregaban en general en los Festivales de Cine –vgr. Bafici, Mar del Plata, etc.-.

Por tales motivos, solicita también que se deje sin efecto este ajuste.

En relación a las multas aplicadas en las Resoluciones considera que existen elementos certeros que acreditan su buena fe, lo que imposibilita el encuadre doloso de su conducta, por lo que al no haberse cometido la conducta típica solicita se descarte la figura intencional del art. 46 de la ley 11.683. Además, considera improcedente la invocación de las presunciones establecidas en los incs. a), b) y c) del art. 47. Alega el desconocimiento por parte del juez administrativo de los principios del derecho penal, como el derecho de defensa, *nullun crimen sine lege* y que su conducta no afectó el bien jurídico protegido.

Aporta prueba documental, consistente en copias de las actuaciones administrativas, y ofrece la producción de prueba pericial contable e informativa, y solicita, por último, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 142/157, fs.314/328 y fs.438/453 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos de apelación, en los que solicita que se confirmen sus actos, también con costas.

A fs. 459 obra la acumulación por Tribunal en Pleno de los Exptes. Nros. 40.220-I y 40.222-I al que lleva el N°40.219-I.

A fs. 513 obra el auto de prueba en el que se hace lugar a la prueba pericial contable y parcialmente a la prueba informativa. Allí también se difiere el tratamiento de la defensa de nulidad para la sentencia de fondo.

A fs. 519/522, Independent Films S.R.L. interpone recurso de reposición contra el auto que rechaza la prueba informativa y a fs. 663 se le hace lugar al recurso y se admite la misma, cuyos resultados obran a fs. 556 y fs. 804/813, con la respuesta al oficio dirigido a Barbella CB S.R.L., que adjuntó las copias de las facturas a Independent Films S.R.L. por servicios de publicidad de los meses marzo, abril y mayo del año 2007.

Por su parte a fs. 560 contesta Arte Gráfico -Clarín- que expresa que con los datos aportados no pudo ubicar en sus sistemas si Independent Films S.R.L. y/o Wiracocha S.R.L. o Barbella CB S.R.L. hicieron publicidad en sus medios; posteriormente, a fs. 817/857 manifiesta que Barbella CB S.R.L. le pidió servicios de publicidad relacionados con la promoción de diversas películas.

A fs. 561/575 y 858/859 contesta el Banco Santander Rio que adjunta copia de anverso y reverso de los cheques librados contra la cuenta de titularidad de Independent Films S.R.L.; a su vez, contesta a fs. 576/585 Village Cinemas S.A informando que exhibió 12 películas de Independent Films S.R.L. en sus distintas sucursales y adjunta un detalle de los montos liquidados por las mismas. En igual sentido contestaron a fs. 586/594, 595/603 y 697/706, Cinemark Argentina S.R.L., Cine Hoyts y Belgrano Multiplex S.A. respectivamente, que informaron que tuvieron relación comercial con Independent Films S.R.L. A fs.692/ 695 contestó NAI International II Inc. (Showcase) informando que Independent Films S.A. fue su cliente durante el periodo de octubre 2006 a octubre de 2008.

Por su parte, a fs. 918, Cabildo Multiplex S.R.L. informa que Independent Films S.R.L. nunca fue su cliente.

Asimismo, a fs. 634/644 responde Dimensión Publicidad S.A. en el sentido que Independent Films S.R.L. contrató sus servicios de publicidad durante los años 2006 y 2007, adjuntando las copias de las facturas y de los recibos correspondientes a tales operaciones.

Obra, además, a fs. 645/662 la contestación de la Inspección General de Justicia que adjunta copias del estatuto y reformas de las sociedades Wiracocha S.R.L. y de Independent Films S.R.L. e que informa que Wiracocha S.R.L. fue incluida en el Registro de Entidades Inactivas.

A fs. 664 contesta Editorial Diario La Capital S.A. informando que Wiracocha S.R.L., Independent Films S.R.L y Barbella CB S.R.L. no le pidieron servicios de publicidad, lo que reafirma a fs. 912.

A fs. 680/689 contesta Nosis que adjuntó informes comerciales de Wiracocha S.R.L. de los que se desprende que se le canceló de oficio la CUIT.

A fs. 707 y fs. 709, Diario Los Andes Hermanos Calle S.A. y La Voz del Interior S.A., respectivamente, informan que no surge de sus registros que Wiracocha S.R.L., Independent Films S.R.L y Barbella CB S.R.L. hayan contratado servicios de publicidad en dichos medios. Luego, a fs. 924/930 Diario Los Andes informa que los avisos se recibieron a través de otra agencia receptora en Buenos Aires a la que se le facturaron los servicios.

A fs. 712/714 obra la contestación del Instituto Nacional de Cine y Artes Audiovisuales que indica que Independent Films S.R.L estuvo registrada como distribuidora desde el 2006 al 2010 y aporta un listado de las 14 películas que según sus registros distribuyó en el período de tiempo comprendido en las determinaciones recurridas.

Por su parte, a fs. 774/775 contesta el Banco Central de la República Argentina que señala que la información solicitada no obra en su poder. A fs. 779/779 obra la respuesta de VERAZ que informa que Wiracocha S.R.L. no registra cheques rechazados, no es deudor del sistema financiero y no registra observaciones en los últimos 5 años.

A fs. 865 contesta el Colegio de Escribanos de Capital Federal manifestando que no es posible remitir la información correspondiente a la Escribana Liliana Z. de Sorín, que intervino en la certificación de las firmas del contrato de distribución con Wiracocha S.R.L., debido que su actuación profesional fue hasta el año 2012.

A fs. 1075/1076 el Ministerio de Relaciones y Culto informa la imposibilidad de diligenciar los exhortos presentados en su sede a México y Venezuela por carecer de los requisitos pertinentes.

Por su parte, a fs. 733/744 obra agregado el informe pericial contable.

Allí los expertos manifiestan que los libros rubricados de la sociedad se encuentran llevados de legal forma, aclarando el perito propuesto por el ente fiscal que el Libro diario cuenta con transcripciones datadas antes de su rúbrica, es decir, que adolecen de irregularidades.

La perita propuesta por la recurrente manifiesta que las facturas entregadas por los proveedores cumplen los requisitos formales exigidos, mientras que el perito del Fisco Nacional indica que la facturación del proveedor Wiracocha S.R.L. no contiene el detalle del servicio y de la forma de valuación del servicio facturado.

Al punto pericial donde se les pide que especifiquen la forma que se pagaron las facturas adjuntaron un detalle de los pagos identificado como Anexo, del que se desprende que los pagos realizados a Wiracocha S.R.L- 7 cheques- y a Tiempo Latino S.A.-2 cheques- fueron librados desde el Banco Santander de la cuenta de Independent Films S.R.L.

Las respuestas al punto pericial número 6 en cuanto se les requirió que efectúen un listado de las empresas proveedoras

correspondiente al año 2009 e informen el porcentaje que representan las facturas impugnadas con la totalidad de la facturación de la firma y que confeccionen el listado total de los proveedores de la empresa en todos los rubros, la perito por parte de la recurrente expresa que en el año 2009 la empresa disminuyó sensiblemente su operatoria y acompaña listado de las empresas proveedoras e informa que los porcentajes que representan las facturas impugnadas con el total de la facturación es de 12,98% en el caso de Wiracocha S.R.L y de 7,03% para el caso de Tiempo Latino S.A. y que existen recibos de pago de los servicios impugnados.

El perito propuesto por el ente recaudador aclara que el ejercicio económico de Independent Films S.R.L. para el año 2009 cierra el 31 de marzo y se inicia el 1° de abril de 2008 y que se ha visualizado desde lo meramente formal los listados adjuntados por la perito de la actora, solo en aquello que compete a las compras objetadas toda vez que el resto de las compras no fue objeto de discusión. Agrega también que lo dicho por el perito no es una relación que estime sustentable.

En relación al punto pericial número 7 donde se les solicitó que informaran si los cheques con los que se cancelaron las facturas a los proveedores fueron depositados en sus cuentas responde la perito de la actora que no contaron con información para contestar y que solicitaron al Banco una certificación; el experto del ente fiscal, por su parte, contesta que no posee facultades auditoras para responder a dicho punto.

En el punto pericial número 8 se les pidió que realicen un listado de los principales proveedores de películas y los ingresos que representaron en el periodo fiscal 2009.

El perito designado de parte de la empresa contestó que el principal proveedor de Independent Films S.R.L. fue Wiracocha S.R.L y que los ingresos en dicho periodo ascendieron a $1.138.746,74; por su parte, el perito del Fisco Nacional manifestó que se analizaron las planillas desde el punto de vista formal.

Por último, al punto pericial 9, en el que se solicitó a los expertos que determinaran el porcentaje de los gastos impugnados sobre las ganancias de dicho periodo fiscal, el perito de la actora respondió que Wiracocha S.R.L. representó el 181,90% y 52,63% para el caso de Tiempo Latino S.A.; por su parte, el perito del ente recaudador coincide con estos porcentajes pero aclara que si se toman las ventas declaradas según el libro inventario y balances el importe es de $1.696.915,21 y los porcentajes son 19,34% para Wiracocha S.R.L. y 10,47% para Tiempo Latino S.A.

En cuanto a las facturas correspondientes al proveedor Tiempo Latino S.A., detallan la compra de 26 relojes de marcas reconocidas y que las facturas no tienen la identificación de la garantía de los mismos.

A fs. 770/771 la recurrente impugna los puntos periciales 1 y 2 del respectivo informe, que luego del correspondiente traslado fueron contestados a fs. 781/783.

A fs. 1080 y habiendo vencido las ampliaciones de plazo solicitadas del periodo probatorio se da por decaído el derecho de Independent Films S.R.L. a producir la prueba informativa pendiente de producción.

A fs. 1105 se clausura el periodo probatorio y por medio de la PV-2025-142899329-APN-VOCXI#TFN del 26 de diciembre de 2025 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala. A continuación, se pusieron los autos para alegar, obrando a fs. 1128/1134 y fs. 1135/1144 los escritos del Fisco Nacional y de la recurrente, respectivamente.

Por medio del IF-2026-31032103-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

III. Corresponde analizar, en primer término, los planteos de nulidad formulados por Independent Films S.R.L., 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, ni media afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada.

Respecto de las pruebas ofrecidas al contestar la vista de los ajustes que no fueron admitidas, corresponde recordar que el análisis de su admisibilidad es una facultad que el art. 35 del decreto reglamentario de la ley 11.683 le acuerda al juez administrativo que en la medida que sea ejercida sin arbitrariedad resulta inobjetable. En el caso, se advierte que éste dio las concretas razones por las cuales no admitió la producción de cada una de las pruebas ofrecidas, por lo que no corresponde su descalificación.

En cuanto a la validez de la Orden de Intervención que amplió la fiscalización a otros gravámenes, se trata de una facultad también que fue ejercida dentro del procedimiento aplicable, tal lo que revelan las act. adm.

No se constata así que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad de sus actos.

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

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

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

IV. Corresponde entonces resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones recurridas, para lo cual cabe tener en cuenta que los ajustes notificados en ellas fueron determinados sobre base cierta, no presunta por lo que los agravios que Independent Films S.R.L. formula en dicho sentido, referidos a la indebida o irrazonable aplicación de indicios, carecen de asidero.

Surge de los Considerandos de dichos actos que luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Independent Films S.R.L. se le realizaron los siguientes ajustes:

a. Impugnación de las operaciones con el proveedor Wiracocha S.R.L., al objetar los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado, y en el impuesto a las ganancias la deducción como gasto. Además, se intima el pago del impuesto a las salidas no documentadas en relación a los pagos realizados. Dicho proveedor es calificado como "Usina de única actividad venta de facturas".

b. Impugnación de la deducción como gasto de representación de las compras de 26 relojes en dos facturas de 13 cada una emitidas en noviembre de diciembre de 2008 –marcas Tag Heuer, Hamilton, Omega y Longines- a Tiempo Latino S.A. por exceder el límite previsto en el art. 87, inc. I) de la ley del gravamen y 141 de su reglamentación (t.v. 2009).

En relación al primer ajuste, la impugnación se fundó en considerar a Wiracocha S.R.L. como una *usina de única actividad la venta de facturas*. De acuerdo a la información obrante en las act. adm, en el período que aquí interesa bajo dicho rol la firma habría facturado $28.731.384.

Para ello se tuvieron en cuenta aspectos tales como que el contador público que figura como firmante de los balances

desconoció dicho documento, así como su firma en el mismo; que los empleados registrados como tales desconocieron haber trabajado bajo relación de dependencia; por otro lado, la apoderada designada ante el banco para operar la cuenta desconoció su relación con la empresa.

Por otro lado, cobra relevancia decir que a partir de actuaciones sustanciadas en el fuero criminal y correccional de la Capital Federal se constató que uno de los socios de Wiracocha S.R.L. había utilizado un documento de identidad de otra persona al momento de su constitución, más precisamente la de una persona con discapacidad que trabajaba como administrativo en la Policía Federal Argentina; además, el verdadero socio de dicha empresa tenía antecedentes penales.

Por su parte, el otro socio desconoció haber participado en su constitución.

Para el tribunal penal, ello implicó que Wiracocha S.R.L. fue materialmente inexistente, ya que fue creada mediante la utilización de documentos apócrifos, y que la facturación que emitió fue ilegítima, sin otro destino que el permitir la evasión tributaria de otras empresas, entre ellas la aquí recurrente. Así se resolvió en la sentencia dictada en la causa "Wall Carlos Horacio y otros s/ fals. Documento destinado a acred. Id" dictada por el Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional N° 2 que obra en copia a fs. 307/320 de las act. adm. en la que se afirma que la empresa, junto con otras empresas y entidades financieras, mutuales y cooperativas, facturaron y/o movilizaron grandes sumas de dinero -en su mayor parte en cheques- en el marco de un circuito comercial falso

Además, se constató en la fiscalización que Wiracocha S.R.L. no tenía bienes muebles ni inmuebles, ni oficinas ni instalaciones físicas suficientes que permitieran sostener con un mínimo grado de verosimilitud que brindó los servicios y que realizó las operaciones comerciales documentadas en las facturas en poder de Independent Films S.R.L.

En el contrato de distribución, aportado también como prueba documental a fs. 26/27, firmado ante escribana el 7 de marzo de 2007, Wiracocha S.R.L. cede a Independent Films S.R.L. los derechos de distribución cinematográfica de diferentes películas que allí se listan, haciéndose cargo de diferentes gastos, entre ellos de publicidad. Más no pudo acreditarse la realidad y la fecha de este instrumento debido a que el Colegio de Escribanos no pudo suministrar la información que le fue requerida.

El juez administrativo tuvo en cuenta también la falta de valuación en las facturas de los servicios prestados a Independent Films S.R.L., y así lo destacó también el perito del Fisco Nacional en su informe; ni haberse acreditado quién fue el verdadero beneficiario de los fondos que la recurrente pagó ya que de la circularización realizada al Banco Santander Rio S.A. se verificó que los cheques entregados fueron endosados por el Sr. Marcelo di Paolo en su carácter de socio gerente de Wiracocha S.R.L. para posteriormente ser depositados en cuentas de otras empresas, también denunciadas como integrantes de una asociación ilícita conformadas por varias empresas que actuaron como usinas de facturas -MV Comercial S.R.L, Red Velvet S.R.L, Kamus S.R.L., Ilunima Group S.R.L, entre otras, mientras que otros cheques fueron cobrados en ventanilla por terceros.

Por otra parte, si bien la recurrente refiere en sus presentaciones que Wiracocha S.R.L. prestó servicios de publicidad, no es lo que surge del contrato ni tampoco surge claramente de los comprobantes fiscales que recibiera de dicha empresa según los conceptos que allí se utilizan. En efecto, los conceptos facturados por este proveedor, conforme facturas aportadas por Independent Films S.R.L. como prueba documental a fs. 23/26, fueron: *por ingresos de DVD película Scoop, liquidación Video Scoop según contrato de distribución, a cuenta liquidación cine/video Mr. Brooks*, entre otros.

El propio recurrente en sus recursos de apelación refiere que este proveedor le dio las películas que luego distribuyó, es decir que no queda claro si fue un proveedor de servicios o de películas.

Cabe recordar entonces que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI", del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador*

fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles…".

Resulta así claro que la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si realmente existieron los servicios del proveedor y, por ende, si le asistía a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal.

Entre ellas, que el contador firmante de los balances negó su firma en los mismos, al igual que los empleados y empleadas registrados en relación de dependencia y la apoderada ante el banco. Así se desprende de las actas labradas a dichas personas y demás documentación obrante a fs. 250/307, Cpo II, Ant. Prov Wiracocha S.R.L.

Lo mismo ocurre con la prueba informativa. Las respuestas dadas por Village Cinemas S.A, Cinemark Argentina S.R.L., Cine Hoyts o Belgrano Multiplex S.A. respecto de su relación comercial con Independent Films S.R.L. no dan cuenta de la realidad de las operaciones con Wiracocha S.R.L. ya que no fueron las operaciones con ellos las objetadas, es decir, no fue puesto en discusión la distribución de las películas a dichas empresas sino el rol que desempeñó Wiracocha S.R.L. como proveedor en el circuito comercial.

Tampoco resulta relevante que otras empresas, como Barbella CB S.R.L. haya manifestado que Independent Films S.R.L le solicitó servicios de publicidad relacionados con la promoción de diversas películas, ni que Dimensión Publicidad S.A. haya informado que Independent Films S.R.L contrató sus servicios de publicidad durante los años 2006 y 2007 ya que tampoco el juez administrativo cuestionó que Independent Films S.R.L. recurriera a esta clase de servicios, sino que lo que se objeta es que los contratara a Wiracocha S.R.L. Además, lo informado por Dimensión Publicidad S.A. se refiere a períodos fiscales diferentes a los comprendidos en las Resoluciones.

Por su parte, Diario Los Andes Hermanos Calle S.A. y la Voz del Interior S.A. informaron no haber operado con Wiracocha S.R.L., Independent Films S.R.L y Barbella CB S.R.L., por lo que sus resultados tampoco contribuyen a dar sustento a los agravios formulados.

Por otro lado, el Registro Público de la Actividad Cinematográfica y Audiovisual informó que Independent Films S.R.L. estuvo registrada ante el Instituto Nacional de Cine y Artes Audiovisuales en la actividad de distribuidora, más ello tampoco estuvo en discusión.

Lo mismo ocurre con la prueba pericial contable, donde los expertos no coincidieron -en su mayoría- en las respuestas brindadas a cada uno de los puntos periciales solicitados, por lo que de ella tampoco se puede extraer con claridad que efectivamente fue el proveedor aquí impugnado el que emitió los comprobantes fiscales que dio lugar al cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

En particular, el perito designado por la representación fiscal enfatiza que los comprobantes fiscales carecen detalle del servicio prestado, de su valuación y el mes al que corresponden que impide vincularlos a los contratos.

En definitiva, la pericia da cuenta de la documentación y registración de las operaciones, así como también del libramiento de los pagos por las mismas, mas no era ello lo que estaba en discusión, como tampoco la incidencia que en porcentaje tuvieron los comprobantes que en definitiva nada dice sobre la veracidad de las operaciones con el proveedor cuestionado.

Se advierte así que a pesar de las pruebas producidas por Independent Films S.A. no logró probar las operaciones con Wiracocha S.R.L., ya que no aportó elementos sobre la realidad de las transacciones objetadas, es decir, que no surge de dichos elementos que el proveedor haya realmente prestado algún servicio o vendido algún bien.

Además, se ajustaron los débitos y créditos fiscales declarados al no coincidir con los registrados en los libros, adoptándose éstos últimos.

Por ende, la pretensión fiscal notificada en la Resolución N° 72/2014 se encuentra debidamente fundada y debe ser confirmada.

El juez administrativo, además, impugnó la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias por las operaciones con el mismo proveedor en el periodo fiscal 2009.

Lo que la recurrente tenía que demostrar era que efectivamente incurrió en los gastos documentados en los comprobantes fiscales emitidos por Wiracocha S.A. y que fueron necesarios para el ejercicio de su actividad, en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen, pero tampoco lo hizo.

En cuanto a la intimación de pago del impuesto a las salidas no documentadas en la Resolución N° 74/2014, de la propia Resolución surge que de las tareas llevadas a cabo por la fiscalización se constató que Independent Films S.R.L. hizo erogaciones sin respaldo documental fehaciente, correspondientes a pagos efectuados a Wiracocha S.R.L.

En el caso, el recurrente tampoco rindió prueba sobre el efectivo pago al proveedor resultando así aplicable el impuesto que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme a la jurisprudencia que en la materia ha adoptado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 323:3376 y 326:2987, entre otros, al decir que "…aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio...", que es precisamente el supuesto comprobado en estos autos, por lo que corresponde confirmar la Res. N° 74/2014 en cuanto a este ajuste también.

Por tales consideraciones deben ser confirmados los ajustes practicados en las Resoluciones recurridas por las operaciones con Wiracocha S.R.L., más aún cuando en el fuero criminal y correccional a partir de una exhaustiva investigación realizada a dicha empresa se concluyó que fue una empresa inexistente y debido a ese origen irregular la misma calificación se dio en dicho fuero a la facturación que emitiera. Con costas.

Por último, en la Resolución N° 73/2014, el juez administrativo también impugnó los gastos deducidos en concepto de gastos de representación por las operaciones en el periodo fiscal 2009 con el proveedor Tiempo Latino S.A. correspondientes a la compra de 26 relojes de lujo instrumentada en dos facturas.

Para ello, no se desconoció la compra, ni su valor ni los fines perseguidos con la misma, sino el exceso en la deducción al límite previsto en art. 87, inc. i) de la ley del gravamen, en el texto vigente, norma que respecto de los gastos de representación, disponía que se podían descontar hasta el equivalente al 1,5% del total del monto de las remuneraciones pagadas por los empleados en relación de dependencia que, en el caso, no se encuentra en discusión fue holgadamente excedido.

Si bien Independent Films S.R.L. alega que los gastos en relojes son deducibles por vincularse a la obtención y mantenimiento de las ganancias gravadas, lo cierto es que ella misma los registró como gastos de representación, calificación que encuadra en la norma citada. Ello, sin perjuicio que no rindió prueba concreta sobre la necesidad de estos gastos para el ejercicio de su actividad lo que era fundamental para que se admitiera la deducción, máxime si se tiene en cuenta que según el perito de la recurrente en el informe pericial contable rendido en este Expediente tales gastos representaron el 52,63% de las ganancias del período, lo que demuestra la entidad que tuvieron y la importancia de que se acreditara su pertinencia y necesidad, en los términos de los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

Por esta razón, corresponde también confirmar la Resolución N°73/2014 en cuanto a este ajuste. Con costas.

V. Por último, respecto de las multas de defraudación aplicadas en las Resoluciones Nros. 72/2014, 73/2014 y 74/2014 con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el arts. 47, incs. a), b) y c) de la ley 11.683, no existen dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta Independent Films S.R.L. en dicha figura infraccional. Las consideraciones ya efectuadas en relación a cada uno de los ajustes dan cuenta de la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias y al impuesto al valor agregado al incluirse créditos fiscales de un proveedor cuya veracidad fue cuestionada y deducirse gastos por esas mismas operaciones y en exceso de lo legalmente previsto.

Cabe recordar aquí que el art. 46 de la ley 11.683 dispone que "[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido".

En el caso, como ya se dijo, la labor fiscalizadora dio cuenta de la inexactitud de las declaraciones juradas, prueba de ello es que habrían pasado inadvertidas sin la intervención de la Administración Tributaria, y así quedó configurado el elemento objetivo de la figura del art. 46 de la ley 11.683 -conf. "Comercialización San Luis SRL", sentencia del 17/8/2023-.

En cuanto al aspecto subjetivo, el juez administrativo se valió de las presunciones de dolo de los incs. a), b) y c) del art. 47, considerando para ello en particular, las anomalías en las registraciones de Independent Films S.R.L. y la grave incidencia que produjeron en el cumplimiento de sus obligaciones al declararse créditos fiscales y gastos improcedentes.

Contrariamente a lo alegado por Independent Films S.R.L. no se afectaron ni garantías ni principios del derecho penal aplicables a las infracciones fiscales, sino que las multas son consecuencia del procedimiento reglado que la ley 11.683 ordena sustanciar para que sean válidas.

Para terminar, cabe recordar el criterio en esta materia, tal lo que la Cámara pusiera de manifiesto al fallar en "Desartex S.A.", del 18 de julio de 2019, es que "…la figura de la defraudación –tipificada en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683– requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Ello, en la medida en que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error en la víctima de defraudación (in rebus "Carlos Romero Hijos y Cía. S.A.", del 02/05/05; y "Sacks, Santiago (TF 20.669-I) c/ DGI", del 15/09/10).

No existiendo otros agravios, lo expuesto es suficiente para confirmar también las sanciones aplicadas en las Resoluciones. Con costas.

El Dr. Martín dijo:

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

II.- Que en lo que hace a la defensa de nulidad articulada por la apelante, considero que, por los motivos expuestos en el Considerando III.-, la misma debe ser rechazada, con costas atento que se difirió su tratamiento para esta oportunidad por el pto. 3°) de fs. 513.

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

IV.- Que en las presentes actuaciones ha quedado demostrado que el recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos inexistentes y además no se ha podido

establecer, quiénes han sido los verdaderos destinatarios de las erogaciones que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-. Técnicamente en primer lugar procedió la impugnación del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

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

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

Sentado ello, se comparte lo expuesto por la Dra. O'Donnell en su voto en cuanto a que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la figura prevista en el artículo 46 y 47 incisos a), b) de la ley de rito fiscal, correspondiendo confirmar la multa aplicada. La Dra. Gómez dijo:

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero a lo expuesto en el Considerando III del voto de la Vocal Instructora en cuanto se rechaza la defensa de nulidad articulada por la actora, pero difiero en torno a lo decidido con relación a las costas, las que considero que deben imponerse a cargo de la parte vencida en este punto, atento que la resolución de la excepción aludida fue diferida para esta oportunidad procesal (vide providencia de fs. 513 de autos).

II.- En lo que hace a los agravios referidos a las impugnaciones de crédito fiscal, la deducción de gastos que el Fisco considera improcedentes y el ajuste en concepto de salidas no documentadas también adhiero a lo expuesto en el Considerando IV del voto de la Vocal Instructora.

III.- Finalmente, también se confirma la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados, por ajustarse los mismos a las previsiones del art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que el recurrente no formuló agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo.

IV.- Que por último, en cuanto a las sanciones aplicadas en los impuestos al Valor Agregado y a las ganancias ello con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a y b) de la ley de rito fiscal, adhiero a lo expuesto en el Considerando V del voto de la Dra. O'Donnell.

En cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vg. entre otros Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003 e Interbaires S.A., del 27/09/2011, decisorio donde se compartieron los fundamentos expuestos por el dictamen de la procuradora fiscal) la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas para los períodos determinados debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N° 893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Que ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas.

En virtud de lo expuesto en el voto de la Vocal Instructora, se concluyó que la actora efectuó erogaciones de dinero correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó, en relación a las mismas, el ingreso del tributo debió efectuarse siguiendo la pauta temporal consagrada en la RG 893, lo que no sucedió. Ello se traduce en la omisión de ingreso del impuesto, y justifica la aplicación de sanción (cfr. Sala III de la Alzada in re “La Fuente Combustible SRL”, sentencia del 28 de abril de 2021). Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto.

V.- Que ello así, voto por rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas y confirmar en todas sus partes las determinaciones apeladas en autos, con costas.

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

1°) Rechazar los planteos de nulidad de las Resoluciones 72/2014, 73/2014 y 74/2014, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 72/2014, 73/2014 y 74/2014, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Independent Films S.R.L., en la siguiente forma:

a) Por el Expediente N° 40.219-I:

i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $16.980 por la representación procesal y $42.450 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) Por la tercera etapa, en las sumas de $39.792 equivalente a 0,45 UMA por la representación procesal y $72.986, equivalente a 0,83 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

iii) Por la excepción de nulidad en las sumas de $5.677 por la representación procesal y $11.544 por el patrocinio letrado.

b) Por el Expediente N° 40.220-I:

i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $13.515 por la representación procesal y $33.789 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, 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.

ii) Por la tercera etapa, en las sumas de $34.017 equivalente a 0,38 UMA por la representación procesal y $56.886 equivalente a 0,65 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de

la ley 27.423.

iii) Por la excepción de nulidad en las sumas de $9.067 por la representación procesal y $4.753 por el patrocinio letrado.

c) Por el Expediente N° 40.222-I:

i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $16.203 por la representación procesal y $40.509 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, 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.

ii) Por la tercera etapa, en las sumas de $40.569 equivalente a 0,46 UMA por la representación procesal y $68.282 equivalente a 0,65 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

iii) Por la excepción de nulidad en las sumas de $5.677 por la representación procesal y $10.879 por el patrocinio letrado.

4°) Regular los honorarios de la CP Analía López Ledesma de González por su actuación como perita designada a propuesta del Fisco Nacional, en la suma de $174.684 también a cargo de Independent Films S.R.L., teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley Nº 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.31 11:52:54 -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: 2026.03.31 12:03:14 -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: 2026.03.31 15:20:04 -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: 2026.03.31 15:20:05 -03:00