República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-68779359-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-88297938- -APN-SGAI#TFN y sus acumulados; COMPAÑÍA DISTRIBUIDORA INDEPENDIENTE S.A.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente EX-2023-88297938--APN-SGAI#TFN y sus acumulados Nros. EX-2023-88298105--APN-SGAI#TFN y EX-2023-88298242--APN-SGAI#TFN caratulado "COMPAÑÍA DISTRIBUIDORA INDEPENDIENTE S.A. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Compañía Distribuidora Independiente S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos:

a.- la Resolución N° 74/2023, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2017 y 2018 y se la intimó a ingresar $342.158,91 y $ 125.946,04 respectivamente, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). En dicho acto, además, se le aplicaron multas de defraudación de $1.026.476,73 por el periodo fiscal 2017 y de $377.838,12 por el periodo fiscal 2018 (arts. 46 y 47, incs. b) y d), ley).

b.- la Resolución N° 75/2023, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales agosto 2016 a enero 2018 y se la intimó a ingresar $940.373,06, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Además, se impugnó el cómputo de retenciones, percepciones y pagos a cuenta de este gravamen por $636.598,48 por no haber exhibido a la fiscalización su respaldo documental.

Aquí también se le aplicó una multa de defraudación de $2.821.119,18 (arts. 46 y 47, incs. b) y d), ley).

c-. la Resolución N° 76/2023, en la que se determinó de oficio y se intimó el pago del impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales julio, agosto, septiembre y noviembre del 2017 y enero, febrero y marzo

de 2018 por la suma de $495.057,50 más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Asimismo, en dicho acto se le aplicó una multa de defraudación de $1.485.172,50 (arts. 46 y 47, incs. b) y d), ley).

En sus presentaciones ante este Tribunal, explica que es una empresa distribuidora cinematográfica, y que la ejecución de la tarea de distribución es llevada a cabo por un intermediario que tiene acceso a una red de contactos ya establecida que hace más efectiva la negociación con los espacios de comercialización de contenidos audiovisuales. Informa que las películas llegan al distribuidor a través de la adquisición de los derechos de las mismas y que esto sucede de dos maneras: los productores se las dan al distribuidor por un porcentaje de la facturación a las salas de cine o bien por un monto de dinero a convenir, o se compran en los festivales cinematográficos y la película llega al país en formato digital y tiene que ser enviada a un laboratorio específico para su subtitulado si está en otro idioma.

Agrega que la película se recibe con material fotográfico, gráfico, audiovisual para realizar la publicidad previamente pactada y se confeccionan afiches, banners, gigantografías, tótem, entre otros elementos que se exhiben en las salas de cine y en la vía pública. Sigue explicando que en los contratos de compra de las películas se pactan lo que se denomina como mínimo garantido. Luego del estreno y una vez realizada la facturación del ciclo de la película en salas, se debe producir un informe con el total de la facturación neta a las salas y se les descuenta los gastos incurridos para su estreno, laboratorio, marketing y promoción. La suma resultante se la divide en partes iguales y se asigna 50% para el distribuidor y 50 % para el productor, a la que se descuenta el mínimo garantido ya abonado.

Por este motivo, aclara en ocasión de alegar que las distribuidoras son un eslabón de la industria cinematográfica que articula productores, titulares de derechos, laboratorios, salas exhibidoras, medios de difusión, campañas de lanzamiento y control de recaudación.

Agrega que los productores tienen una cláusula donde exigen poder controlar los asistentes a las salas ya que la recaudación de las mismas es de 45% de la venta en la primera semana de exhibición, 40% en la segunda y 35 % a partir de la tercera. Relata que el control de asistencia se lleva a cabo contratando a empresas que envían personas para el conteo de los asistentes por función en cada sala. Al final de cada función la cuenta de este controlador se concilia con la cuenta de la boletería de la sala respecto de la cantidad de entradas vendidas. Informa que para tal tarea contrató a la empresa Ultracine S.A. para el control de toda su operatoria en las salas.

Sostiene que los ajustes se basan única y exclusivamente en la inclusión de las empresas Kipling y Magner America Consulting S.A., Andariveles S.A. y Bates Integrated Communications S.A en la base E-apoc, es decir, por supuestas irregularidades detectadas a los proveedores, sólo imputables a ellos. Agrega que dichas empresas existen y que obtuvieron su inscripción ante el ente que las cuestiona y emitieron las facturas habilitadas por sus servicios.

Alega que no se desprende de las actuaciones administrativas que se haya circularizado a las entidades bancarias para informarse sobre el efectivo cobro de los cheques y de sus beneficiarios finales; ello, a pesar de contar la fiscalización con las órdenes de pago, el detalle de los cheques pertinentes y los extractos bancarios con los respectivos débitos.

Señala que no es deber de Compañía Distribuidora Independiente S.A demostrar la capacidad económica, operativa y financiera de sus proveedores, ya que el ente fiscal posee facultades legales de verificación y fiscalización para recabar información de índole privada en tiempo y forma.

Agrega que la operatoria económica de la empresa necesariamente requiere de los servicios contratados a los

proveedores, tal como surge de las facturas acompañadas, y que los servicios por publicidad gráfica, web y control de asistencia fue requerida a los proveedores entre 2016 y 2018 para más de 6 películas, todas distribuidas y exhibidas en diferentes salas durante los mismos periodos, por lo que necesariamente debió contar con los banners, carteles o afiches.

Reitera que las películas cuyo detalle figura en las facturas existieron y fueron distribuidas y exhibidas por las salas, por lo que necesariamente se debió contar con la publicidad gráfica para ambientar las salas, y en algunos casos proporcionar el control de asistencia que permita verificar la cantidad de entradas vendidas a los fines de distribuir costos y ganancias.

Por último, cuestiona la impugnación de las retenciones, percepciones y pagos a cuenta en el impuesto al valor agregado por $636.598,48 por tratarse de una empresa cinematográfica.

Por todo ello, solicita que se dejen sin efecto los ajustes notificados en las Resoluciones.

En relación a las multas aplicadas también considera que existen elementos certeros que acreditan su buena fe, lo que imposibilita el encuadre doloso de su conducta, por lo que solicita se descarte la figura intencional del art. 46 de la ley, considerando improcedente la aplicación de las presunciones de los incs. d) y b) del art. 47 de la ley 11.683. Además, en cuanto a la multa aplicada por el impuesto a las salidas no documentadas alega la atipicidad de su conducta en razón que el ingreso de este gravamen no se lleva a cabo a través de declaraciones juradas que es lo que castiga el art. 46 de dicha ley.

En especial, respecto del cómputo de retenciones, percepciones y pagos a cuenta en el impuesto al valor agregado invoca que no puede ser calificada como una maniobra ardidosa, en los términos del art. 46 de la ley 11.683.

Ofrece la producción de prueba informativa y pericial contable, y solicita que se revoquen las Resoluciones.

II. A través de los IF-2023-119987508-APN-DTD#JGM, IF-2023-137639270-APN-DTD#DJM y el IF-2023-153808330-APN-DTD#DJM el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, con costas.

III. En el IF-2024-27533823-APN-VOCXI#TFN obra la acumulación de los Expedientes EX-2023-88298105- -APN-SGAI#TFN y EX-2023-88298242- -APN-SGAI#TFN al que lleva el N° EX-202388297938- -APN-SGAI#TFN de igual carátula.

En la PV-2024-83229836-APN-VOCXI#TFN obra el auto de apertura a prueba en el que se hace lugar a la prueba pericial contable y se rechaza la prueba informativa por improcedente y dilatoria.

En el IF-2025-17785985-APN-DTD#JGM se encuentra presentado el informe pericial contable y su Anexo. Allí los expertos informan que Compañía Distribuidora Independiente S.A. tiene como actividad la distribución de filmes y videocintas y la de producción de films y videocintas (punto 1) y que sus libros se encuentran llevados en legal forma (punto 2). Coinciden ambos expertos en que las facturas se encuentran registradas en su contabilidad (punto 4), así como también que cumplen con los requisitos formales para su emisión, entre ellos la identificación del CAE (puntos 5 y 6). Asimismo, informan que se exhibieron recibos relacionados a las facturas emitidas y la fecha de inclusión en la base E-apoc de los proveedores Kipling y Magner American Consulting S.A y Andariveles S.A. (punto 7). Además, en un anexo “A” detallan la forma en que se abonaron las facturas a Andariveles S.A. y Kiplin y Magner American Consulting S.A. con la identificación del número de cheque, orden y monto (punto 9).

Informan a continuación que en las facturasse identifica la película a la que se refiere el servicio prestado (Punto 10) y que la empresa emitió recibos de pago por las facturas recibidas, aunque no pueden identificar el nombre del receptor de los mismos(punto 11). Aclaran en el punto 12 que la operatoria con los proveedores cuestionados es idéntica a la adoptada con los otros proveedores.

En cuanto a los pagos, dicen que fueron con cheques propios en efectivo (punto 13) y que las operaciones con los proveedores respecto del total de las compras es del 8,11% (punto 14).

Respecto de los restantes puntos periciales ofrecidos, los expertos se abstienen de emitir opinión en razón que lo solicitado excede su competencia e incumbencia.

A través de la PV-2026-49999970-APN-VOCXI#TFN se declara el cierre del período probatorio y seguidamente se elevaron las actuaciones a la Sala. Luego, se pusieron los autos para alegar, ejerciendo su derecho tanto el Fisco Nacional como la recurrente en los escritos que obran agregados a continuación.

Por último, por medio del IF-2026-68309786-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde entonces resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones.

Surge de los Considerandos de dichos actos que luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización iniciado a Compañía Distribuidora Independiente S.A. se impugnaron las operaciones con proveedores que luego de una exhaustiva investigación realizada a cada uno de ellos fueron calificados de apócrifos por carecer de capacidad operativa, económica y financiera para prestar los servicios documentados en los comprobantes fiscales: Kipling y Magner America Consulting S.A., Andariveles S.A. y Bates Integrated Communications S.A.

Para ello se tuvo en cuenta aspectos tales como que carecían de bienes registrables y que no contaban con personal en nómina, lo cual era particularmente llamativo en el caso de Anadriveles S.A. que supuestamente prestó el servicio de control de asistencia de público en las salas de cine. También, que no se los pudo localizar en sus domicilios fiscales registrados y/o alternativos (vgr. Kipling y Magner America Consulting S.A., en el que las personas que fueron encontradas en el domicilio declarado dijeron desconocer a la empresa y que vivían ahí hace 25 años, y Bates Integrated Communications S.A.). Las facturas emitidas por los proveedores eran por conceptos diversos –servicios de asesoramiento inmobiliario, auditorias medicas hasta trabajo financieros-, que eran diferentes a la actividad declarada (vgr. servicios de publicidad en el caso de Kipling y Magner America Consulting S.A.). Además, algunos no tenían cuentas bancarias (vgr. Andariveles S.A., y en el caso de Bates Integrated Communications S.A el último mes informado en los sistemas con movimientos en cuentas bancarias era del año 2014). Por otro lado, Kiplin y Manger America Consulting S.A. y Bates Integrated Communications S.A. tenían el mismo director.

Todo ello tuvo como resultado la impugnación de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado al desconocerse los servicios prestados como así también la impugnación de los gastos deducidos en el impuesto a las ganancias, en relación a los proveedores: Kipling y Magner America Consulting S.A., Andariveles S.A. y Bates Integrated Communications S.A. y, por último, la intimación del pago del impuesto a las salidas no documentadas por los proveedores: Kipling y Magner America Consulting S.A. y Andariveles S.A.

a. Ajustes en el impuesto a las ganancias –Res. N°74/2023 -.

Como ya se dijo, el juez administrativo impugnó los gastos deducidos por los comprobantes emitidos por Kipling y Magner America Consulting S.A., Andariveles S.A. y Bates Integrated Communications S.A. por lo que la

recurrente tenía que demostrar era que los gastos efectivamente existieron y que fueron necesarios para el ejercicio de su actividad, que en el caso era la distribución de films y videocintas, servicios de publicidad que dijo haber recibido, pagado e incorporado a su proceso económico o productivo, en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen (t.v.).

Más dicha prueba no fue ofrecida ni rendida. En efecto, Compañía Distribuidora Independiente S.A. no aportó prueba documental y se remitió a la obrante en las actuaciones administrativas. Por otro lado, el informe pericial contable presentado ante este Tribunal da cuenta de la emisión y registración de las facturas de los proveedores que, en rigor de verdad, no era lo que estaba en discusión, ni fueron anomalías en los aspectos formales lo que el juez administrativo tuvo en cuenta al impugnar las operaciones. En cuanto a los recibos extendidos por los pagos a los proveedores, los expertos dejan constancia que solamente contienen un sello y membrete que no permite identificar al real receptor, la misma anomalía que se advierte cuando se pretende identificar a quienes recibieron los cheques entregados en el pago. Dicen también que la forma de facturar y registrar respecto a los proveedores impugnados es la misma a la del resto de sus proveedores, más ello no prueba la sustantividad de las operaciones concretamente objetadas.

Por último, informan los expertos que las compras de los proveedores cuestionados representaron el 8,11% del total de compras, es decir que casi el 10% de las facturas corresponden a proveedores calificados de apócrifos por el organismo fiscal.

Así, asiste razón a la representación fiscal cuando en ocasión de alegar sostiene que los resultados de dicha prueba, no desvirtúa las conclusiones a las que arribó la fiscalización al verificar la realidad de las operaciones con los proveedores.

Si bien en esta instancia ofreció también la prueba informativa a las salas de cine donde se exhibieron las películas y a los diarios y empresas de publicidad en la vía pública donde contrató servicios de publicidad de las películas, la misma no fue admitida por improcedente y dilatoria, ya que, como enfatizó la representación fiscal en ocasión de oponerse a su producción, no era eso lo que estaba en discusión sino que para llevar a tales prestaciones hubiera contratado los servicios de los proveedores objetados.

En cuanto a la informativa ofrecida a las entidades bancarias para que identificaran a las personas que habían cobrado lo cheques, en la PV-2024-60980000-APN-VOCXI#TFN se requirió que las identificara informando únicamente al Banco Santander Rio. Toda vez que la información de dicha entidad ya obraba agregada a las actuaciones administrativas con motivo de su circularización en la instancia en la fiscalización, la misma también fue denegada por improcedente y dilatoria.

De ello se sigue que Compañía Distribuidora Independiente S.A. no probó por ningún medio que los gastos deducidos existieron, máxime cuando es ella misma la que en su recurso señala que el control de los asistentes en cada función lo hacía Ultracine S.A., una empresa cuyas operaciones no fueron objetadas.

Por estas razones, corresponde confirmar la Res. N° 74/2023.

b. Ajustes en el impuesto al valor agregado -Res. N°75/2023.

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales computados por los comprobantes de los mismos proveedores, tampoco la recurrente rindió prueba fehaciente de la efectiva prestación de los servicios allí documentados de parte de los tres proveedores cuestionados.

Cabe aquí recordar 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...".

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que "…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/0639/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12)" – conf. "Avital S.A.", del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que el art. 12 de la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente prestaron los servicios de publicidad; por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar los créditos fiscales de los comprobantes fiscales extendidos por éstos, a pesar de las múltiples irregularidades invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos. En especial, que eran en realidad *usinas de facturas* que no tenían bienes, ni cuentas bancarias o cuentas con movimientos insignificantes, ni personal a cargo; que no pudieron ser localizadas en sus domicilios y que emitían facturas por conceptos diversos.

Se advierte así que, en el caso, la recurrente no probó haber recibido los servicios de los proveedores impugnados, ya que de la prueba pericial contable producida en esta instancia nada se desprende en dicho sentido. Más aún, en ella se arriba a la misma conclusión que la fiscalización en cuanto a la imposibilidad de identificar a los proveedores en los recibos extendidos y en el cobro de los cheques entregados en pago de las facturas.

No puede soslayarse además que respecto de los proveedores investigados el juez administrativo puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron de forma reiterada resaltando esencialmente la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos para prestar los servicios documentados en los comprobantes fiscales, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros -conf. Cámara, en "Las Tres Mulitas", sentencia del 9.12.2015-. Ello así, la incapacidad atribuida a los proveedores impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron desvirtuados por la recurrente -conf.criterio de la CSJN en "Molinos Río de la Plata S.A.", sentencia del 25.9.2015-.

Si bien en sus presentaciones ante este Tribunal, la recurrente invoca el principio de las cargas probatorias dinámicas y el que prohíbe la contradicción con los propios actos, no explica de manera concreta en qué forma se aplican al caso; es decir, cuáles son concretamente las pruebas que debió aportar la contraparte, es decir la Administración Tributaria, para probar lo que ella debía probar, esto es que los servicios existieron y fueron prestados por los proveedores que emitieron los comprobantes fiscales, ni de qué modo se habría contradicho en su accionar.

Resta expedirse respecto de la impugnación de las retenciones, percepciones y pagos a cuenta computados en las declaraciones juradas de este gravamen por el concepto Fondo de Fomento Cinematográfico del INCAA por falta de respaldo documental. Debe decirse que la fiscalización circularizó al INCAA para que adjuntara los comprobantes de los pagos efectuados a dicho Fondo y no lo hizo porque informó que Compañía Distribuidora Independiente S.A., como distribuidora, no estaba obligada a tributar; tampoco los aportó ésta ante el específico requerimiento de fiscalización.

Resulta procedente, entonces, que se impugne el importe computado por este concepto al no haberse podido acreditar por ninguna vía que realmente se hicieron los pagos.

Todo lo expuesto es suficiente para confirmar la pretensión fiscal notificada en la Res. N°75/2023.

c. Intimación por impuesto a las salidas no documentadas -Res. N° 76/2023.

En cuanto a la intimación de pago de este gravamen, debe recordarse que el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, artículo 40 a partir de la reforma de la ley 27.430 (B.O. 29/12/17) aplicable a los períodos fiscales determinados desde enero de 2018, tiene por objetivo el cobro del impuesto cuando las erogaciones carezcan de documentación o la que tiene es de dudosa veracidad -o apócrifa- para identificar al beneficiario del pago, permitiendo al contribuyente probar en contrario, prueba que, en el caso, tampoco fue rendida.

Las erogaciones objetadas corresponden a los proveedores Kipling y Magner América Consulting S.A., y Anadriveles S.A. que, según surge del informe pericial contable producido en esta instancia, fueron canceladas con cheques de Compañía Distribuidora Independiente S.A. Sin embargo, también surge de los antecedentes administrativos, a partir de la circularizacion al Banco Santander Rio, que los cheques fueron endosados en varias oportunidades y presentados al cobro por personas que no se pueden identificar, lo que en los términos de la normativa antes citada y sumado a las restantes inconsistencias respecto de su situación, obsta a acreditar que fueron los proveedores sus verdaderos beneficiarios.

Cabe recordar que, como ya se dijo, los profesionales a cargo de la prueba pericial contable en esta instancia tampoco pudieron informar sobre los beneficiarios de los pagos.

Ante la falta de prueba sobre el efectivo pago a los proveedores, deviene aplicable el impuesto que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.), 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 en este caso, por lo que corresponde confirmar la Res. N° 76/2023.

En definitiva, deben confirmarse las Resoluciones recurridas, tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios intimados en ellas que, por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, se devengan en forma automática por la mora en el ingreso de las obligaciones debidas.

V. Por último, respecto de las sanciones de defraudación aplicadas en las Res. Nros.74/2023, 75/2023 y 76/2023 con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecida en el art. 47, incs. b) y d) de la ley 11.683, no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Compañía Distribuidora Independiente S.A. en dicha figura infraccional. Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron presentadas en forma inexacta ya

que en ellas se incluyeron créditos fiscales por operaciones que no fueron acreditadas y retenciones y percepciones sin documentación de respaldo; del mismo modo, en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias se dedujeron gastos por servicios de publicidad y control de público en sala que no fueron probados por ningún medio. Y ello a partir del uso de facturas que la Administración Tributaria probó fueron emitidas por usinas de facturas apócrifas, es decir por empresas creadas con dicho propósito.

Es evidente así, la configuración del elemento objetivo previsto en el art. 46 de la ley 11.683 al haberse configurado las maniobras tendientes a disminuir la obligación debida en su justa medida, conforme se expuso en los Considerandos precedentes.

En cuanto al aspecto subjetivo, Compañía Distribuidora Independiente S.A. no rindió pruebas tendientes a desvirtuar que recurrió a facturación apócrifa al liquidar sus obligaciones fiscales y con ello no probó que su intención no fue la de defraudar con un menor pago al realmente debido. Por el contrario, se limitó, en su recurso a efectuar una crítica genérica sobre su improcedencia sin particularizar en las imputaciones que llevaron al juez administrativo a calificar de dolosa su conducta a partir del uso de las presunciones previstas en los incs. b) y d) del art. 47 de la ley 11.683, es decir, que las maniobras a las que recurrió produjeron una grave incidencia en la materia imponible declarada (b) y que computó pagos a cuenta sin respaldo documental que implicaron una disminución significativa del monto a pagar (d).

Cabe aquí recordar que el art. 47 de ley 11.683 dispone presunciones de dolo que tienen por efecto invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la figura de defraudación tributaria prevista en su art. 46. Así, una vez que la Administración Tributaria prueba los indicios reglados en sus incisos, la consecuencia es presumir la intención dolosa en la comisión de la infracción, prueba que en el caso, como ya se dijo, no fue rendida.

En cuanto a la multa aplicada en la Res. N° 76/2023 en el impuesto a las salidas no documentadas, por las consideraciones ya realizadas, debe confirmarse también. No demostró la recurrente la validez de la documentación de respaldo de sus erogaciones, ni haber hecho realmente los pagos ya que los fondos terminaron en poder de terceros, sin que en su extenso recurso de apelación se refiera a este supuesto. Estos hechos no pueden calificarse de otra forma que no sea como dolosos, del mismo modo que lo hiciera la Cámara al fallar en “Megamodel S.A.”, sentencia del 9 de febrero de 2021, entre otros.

Si bien la recurrente invoca la atipicidad de su conducta, en razón que el tributo no se ingresa a partir de una declaración jurada no tiene en cuenta las reglamentaciones dictadas por el organismo fiscal para ello y el efecto que se les asignara a través también de sus actos, como la Nota Externa (AFIP) 8/2007 que expresamente dispuso que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con sus datos tienen el carácter de declaración jurada. Ello resulta suficiente para justificar la aplicación de sanción –conf. CNACAF, in re “La Fuente Combustible SRL”, sentencia del 28 de abril de 2021-.

Por lo expresado, corresponde confirmar también las multas aplicadas en las Resoluciones recurridas.

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 los mismos para confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

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

II.- Que en las presentes actuaciones ha quedado demostrado que 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 40 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones (artículo 37 del anterior texto ordenado en 1997).

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 40, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

III.- Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo a los efectos de aplicar 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 40, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

IV.- 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 b) y d) de la ley de rito fiscal, correspondiendo confirmar la multa aplicada.

La Dra. Gómez dijo:

Adhiero a la solución propiciada por la Vocal Instructora .

Por ello, SE RESUELVE:

1. Confirmar las Resoluciones Nros. 74/2023, 75/2023 y 76/2023, con costas.

2. Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, en la siguiente forma:

a) Por el Expediente 2023-88297938- APN-SGAI#TFN, en la suma de $373.812 equivalente a 3,81 UMA por la representación procesal y de $934.531, equivalente a 9,53 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido, las etapas cumplidas y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b) Por el Expediente 2023-88298242, en las sumas de $397.237 equivalente a 4,05 UMA por la representación

procesal y de $993.092 equivalente a 10,12 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido, las etapas cumplidas y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

c) Por el Expediente 2023-88298105**,** en las sumas de $699,356 equivalente a 7,13 UMA por la representación procesal y de $1.748.390 equivalente a 17,82 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido, las etapas cumplidas y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

3. Regular los honorarios del CP Gustavo Alberto Yáñez por su actuación como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, en la suma de $769.520 equivalente a 7,85 UMA también a cargo de la recurrente, teniendo en consideración las pautas establecidas por la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.15 13:22:06 -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: 2026.07.15 13:32:30 -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: 2026.07.15 13:39:35 -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: 2026.07.15 13:39:36 -03:00