República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-94345794-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Septiembre de 2026

Referencia: HOYTS GENERAL CINEMA ARGENTINA SA

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Viviana MARMILLON (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el EX -2019-70038413-APN-SGAI#TFN, caratulado: ***“HOYTS GENERAL CINEMA ARGENTINA SA s/apelación-“***, y sus acumulados: “EX -2019-70039246- APN-SGAI#TFN” y “EX -2019-70038684-APN-SGAI#TFN”, ambos de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que mediante IF-2019-70038274-APN-DTD#JGM, IF-2019-70038789-APN-DTD#JGM e IF-2019-70038495-APN-DTD#JGM la actora interpone recurso de apelación contra sendas resoluciones de la AFIP (hoy ARCA) de fecha 25/6/2019, mediante las cuales se determinó de oficio su obligación tributaria con respecto al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2013, 2014 y 2015; impuesto a las ganancias –salidas no documentadas-, períodos fiscales 01/2013 a 12/2015 e impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01, 03, 08/2013, a 06/2015 a 02 y 04/2016, con más los intereses resarcitorios. Asimismo, se aplicó multa en los términos del artículo 46 de la ley 11683.

Comienza su exposición con una reflexión. Entiende que una sana hermenéutica del art. 33 primer párrafo “in fine” parte de su consideración con el estándar de un buen hombre de negocios. En ese sentido, explica que éste constataría las referencias comerciales de los proveedores. Añade que el Sr. Groves era reconocido en el mercado por el trabajo de edición digital y aclara que el servicio de enconding requiere solo de una computadora, software de edición adecuado y una persona con conocimiento de edición. Añade que, dado que la relación fue entablada exclusivamente por medios electrónicos (via mails y bajando el material editado de la nube mediante “wetransfer”) la prueba por excelencia sería una pericia informática que demuestre que la dirección de IP correspondiente a las casillas de correo de los empleados que interactuaron con los proveedores a través de los contactos comerciales (Sres. Cañete y Groves), efectivamente recibieron/enviaron los pedidos de compra y los servicios de enconding.

Efectúa una exposición crítica sobre los antecedentes que originaron la resolución apelada,

específicamente sobre la fiscalización y la vista previa. Al respecto, expresa que, durante la etapa investigativa el organismo fiscal le solicitó información de los proveedores “Provisión de Videos S.R.L.” y “Made Good S.A.” por la venta de insumos informáticos y servicios de enconding. Añade que aportó la documentación requerida, esto es, detalle total de compras, libros IVA-Compras, totalidad de facturas, órdenes de pago, remitos, órdenes de compra, comprobantes de pago y extractos. Asimismo, dice, dio detalles de contacto de cada proveedor, siendo los Sres. Groves y Cañete para cada una de las firmas, respectivamente. Luego se le requirió que explique el funcionamiento de la forma de pago a proveedores a través del Banco ICBC llamada “ICBC MULTIPAY” y que aportara documentación pertinente. Y que informara con carácter de DDJJ los mecanismos de control interno para evitar o mitigar el riesgo de recibir facturas apócrifas, respondiendo acerca del sistema contable utilizado (Microsoft Dynamics Salomon).

Luego señala los cargos efectuados en la vista de fecha 20/12/2018.

En cuanto a las resoluciones apeladas, comienza agraviándose de sus considerandos, atacando cada una de sus afirmaciones.

Respecto al fondo de la cuestión, sostiene la materialidad de las operaciones cuestionadas.

En ese sentido, explica que durante los años 2013 a 2015 adquirió insumos de informática a MG y contrató servicios de “enconding” a PV. Ambas firmas se dieron de alta como proveedores de ella y aportaron la documentación pertinente.

Añade que de la certificación contable surge la registración de las operaciones en los libros IVA Compras y Diario, como así también, la bancarización de los pagos (número de orden de pago, fecha (cheque o depósito bancario), número de comprobante de la transferencia o del cheque respectivo.

Afirma que la interacción con ambos proveedores se realizaba por correos electrónicos. En el caso de MG se canalizaban por el sector de compras a través de un analista que dirigía los pedidos de cotización desde un correo determinado al dominio de e.mail consignado por el proveedor, siendo contestados por el Sr. Cañete. Y en el supuesto de PV los encargos de servicios los efectuaban agentes del área de marketing o por el sector comercial de publicidad conocido como “FLIX”. Los pedidos eran cursados al contacto Rodriguez Groves a través de dos casillas de correo electrónico. Aclara que como en este caso, los envíos involucraban material audiovisual pesado, las transferencias se efectuaban mediante el sistema “wetransfer”.

Informa sobre las facturas impugnadas. Del proveedor MG el fisco impugnó 20 facturas por la compra de insumos informáticos; y del proveedor PV, se impugnaron 57 facturas por servicios de “enconding”.

Explica en qué consisten los servicios de “enconding” del material de comunicación y publicitario. Así, dice que como parte de su actividad generadora de ingresos, al inicio de la exhibición en salas de cine, realiza la promoción de sus productos (ej. Lanzamiento de nuevos combos, beneficios del club cine fan, etc), como así también exhibe material publicitario de terceros que contratan el servicio de publicidad. El proveedor PV, dice, adaptaba el formato digital del material de comunicación o publicitario al formato DCP “Digital Cinema Packaging” que utilizan los proyectores digitales en las salas de cine. Advierte que sin ese proceso de edición al formato “DCP” el material en cuestión no puede exhibirse.

Y, agrega, para transformar archivos a DCP no se requiere un espacio físico ya que basta una simple conexión a internet y es suficiente una PC y un operador calificado como era el Sr. Groves.

Efectúa un análisis crítico de cada uno de los indicios tomados por el organismo fiscal por cada proveedor, resumido en dos cuadros. Concluye que aquéllos que han sido considerados como graves, serios y concordantes, no lo son.

Afirma que los proveedores fueron publicados como apócrifos con posterioridad a la fecha en que se realizaron las operaciones. Cita abundante jurisprudencia.

A continuación, menciona los motivos por los que considera que no se dan los presupuestos para aplicar el instituto de las salidas no documentadas. Uno de ellos es el relativo a que los pagos han sido efectuados para la adquisición de los servicios relacionados con el giro empresarial de la firma, tal como lo enuncia el art. 38 de la ley de ganancias. En subsidio plantea la inconstitucionalidad por violar el principio de no contradicción. Además, invoca la inconstitucionalidad de la RG (AFIP) 893/00.

Entiende que la materialidad de las operaciones está acreditada, y todos los argumentos expuestos por el ente fiscal tienen directa relación con eventuales inconductas de sus proveedores.

Por último, se agravia de las multas aplicadas. Invoca su improcedencia en tanto no existió maniobra ardidosa o engañosa. Alega que el tipo penal del artículo 46 exige probar la evasión y no basta que exista una erogación que a criterio del Fisco carezca de respaldo documental válido.

Sostiene, además, que no se han configurado los presupuestos objetivo y subjetivo de la figura de la evasión. En ese sentido, entiende que la sola circunstancia de haber realizado una serie de pagos por servicios recibidos o bienes adquiridos, y que las facturas emitidas estén siendo observadas, resulta insuficiente para fundar el reproche penal que requiere la figura tipificada en el artículo mencionado.

Acompaña prueba instrumental y ofrece prueba a producir. Hace reserva de la cuestión federal.

II. Que mediante el IF-2019-95496654-APN-DTD#JGM, IF-2019-96858952-APN-DTD#JGM y IF-2019-92089399-APN-DTD#JGM, contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a través del IF-2021-39475679-APN-VOCXII#TFN se ordenó la acumulación de los expedientes EX-2019-70038684-APN-SGAI#TFN y EX-2019-70039246-APN-SGAI#TFN al EX-2019-70038413-APN-SGAI#TFN.

Luego por PV-2022-56011986-APN-VOCII#TFN se ordenó la apertura a prueba, y a través de la PV-2026-30081938-APN-VOCII#TFN se clausuró el período probatorio. Se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala A y se pusieron los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional mediante IF-2026-40491087-APN-DTD#JGM, y la recurrente a través del IF-2026-42392724-APN-DTD#JGM.

Finalmente se llaman los autos para sentencia.

IV. Que, en primer término, corresponde analizar el planteo dirigido a que se dejen sin efecto los actos apelados por falta de causa y motivación con sustento en la no aplicación del precedente denunciado en su recurso.

A fin de definir la causa –cuya ausencia alega la recurrente para obtener la declaración de nulidad de la resolución determinativa impugnada- encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas.

Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo" (conf. Hutchinson, Tomás; "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

Es menester destacar que, los actos apelados exponen claramente cuáles fueron los hechos y el derecho en el que reposa y en definitiva la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el juez administrativo en cuanto a la valoración de los hechos y la interpretación del derecho, no afectan la validez de aquéllos, sino que hacen al fondo mismo de la cuestión. Por tal razón, cabe rechazar lo expuesto.

V. Que, de los antecedentes administrativos acompañados por el Fisco Nacional, surge que los ajustes discutidos tienen su origen en operaciones realizadas por la actora con las firmas Provisión de Videos SA y Made Good SA, proveedores presuntamente apócrifos e incluidos en la base E-APOC.

Del informe de inspección (vide fojas 345/350 del Cpo. Ppal. N° 2 de los antecedentes administrativos acompañados) se enumeran las diversas tareas realizadas por la inspección actuante.

Se verificó la documentación aportada por la recurrente, consistente en copia de órdenes de pago, facturas, recibos, comprobantes de retenciones practicadas y extractos bancarios donde consta el débito de los pagos. Registración de facturas, cheques emitidos por aquélla y transferencias realizadas a los proveedores en cuestión.

Por su parte, se efectuaron tareas por cada uno de las firmas observadas, a saber:

1.- Provisión de Videos S.R.L.: En oportunidad de realizar las operaciones bajo investigación la firma tenía declaradas como actividad principal "Servicios de consultores de informática y suministros de programas de informática", y como actividades secundarias "Servicios empresariales" y "Servicios de Publicidad".

Presentó DDJJ de IVA sin saldos a pagar desde el 01/2001 a 4/2008. No registra pagos en el impuesto a las ganancias, ni en seguridad social, salvo en el período 2014.

Con respecto a su domicilio fiscal, no posee uno estable, habiendo denunciado su cambio en el año 2013, de una dirección inexistente (Azcuénaga 1077, 3° C –CABA) a la calle Giribone 1041 –CABA-, sitio que alega le prestaron y del cual no poseía contrato de locación.

No se pudo constatar que tuviera capacidad operativa para operar el monto facturado de acuerdo a la información obtenida de agentes de información. En ese sentido, se verificó que poseía en promedio un empleado en relación de dependencia. No presentó comprobantes de ventas o compras de sus operaciones, constancias de pagos a proveedores o cobros de servicios ni libros societarios. El 99% de sus operaciones no están bancarizadas.

Toda vez que no contestó requerimientos, cursados tanto a la firma como a su representante legal, se labró acta de incumplimiento. Asimismo, se cursó requerimiento a la Sra. Alicia Marcela Molina, pues según la recurrente, sería la nueva razón social de Provisión de Videos S.R.L. Aquella informó que el dueño de la firma es conocido

suyo y de su marido, y que durante los años 2012 y 2013 fue proveedora de servicios de la actora y –añadió- a través de la firma, aprendió el oficio de edición de videos y se vinculó con la recurrente pasando a ser la proveedora. Manifestó que el servicio que prestó es el de “edición de video” y que lo realiza mediante un programa de computación, recibiendo los videos por internet y entregando la edición de los mismos por el mismo medio. En cuanto a la firma bajo investigación, aclaró que no mantiene contacto y desconoce cualquier dato de aquélla.

También se concurrió al domicilio alternativo, y según lo informado por el encargado del edificio, la firma fue inquilina de ese inmueble, y dejó de serlo aproximadamente 5 años antes del tiempo en que se desarrolló la fiscalización. Además, el actuante se dirigió al domicilio de la firma Producasting Publicitario S.R.L. vinculada por sus integrantes, donde se informó que desconocían al proveedor investigado y al dueño.

Por último, y de forma complementaria se localizó al Sr. Rodriguez Groves, indicado por la actora como el contacto con el proveedor, quien expresó que no posee ninguna documentación correspondiente al período bajo investigación. Por otra parte, mencionó que conocía al dueño, Sr. Rivas, que le prestaba servicios a la actora y que le ofreció realizar aquel servicio, ocupándose el Sr. Rivas de la cobranza y facturación. A cambio de ello, recibía un pago, a veces en efectivo y otras con cheques, y que esa relación continuó hasta el mes de abril o mayo de 2015. Luego continuó su esposa prestando ese servicio.

Con relación a los pagos, éstos fueron efectuados con cheques de la actora, ninguno de los cuales fue depositado en la cuenta bancaria del proveedor, sino que se utilizaron servicios de intermediación prestados por mutuales, cooperativas y una persona física. Solo pudo ser verificada la cobranza de 14 cheques correspondientes al período 2014, lo que representa un 55% de los cheques percibidos por este proveedor.

Con sustento en los elementos colectados, la administración fiscal concluyó que la proveedora no posee capacidad económica para prestar los servicios facturados e informados por sus clientes, por lo que se trataría de una empresa apócrifa, procediéndose a la carga en la Base E Apoc.

2.- Made Good SA: La firma en oportunidad de desarrollarse las operaciones bajo análisis, declaró como actividad principal “Servicios de informática N.C.P.”.

No se pudo localizar domicilio alguno en el cual se haya desarrollado la actividad. El Sr. Néstor Siffredi, en su carácter de presidente de la firma investigada, se constituyó en el organismo a fin de cumplir los diferentes requerimientos que le fueron efectuados, si bien no aportó elementos que acrediten donde se desarrollaron los servicios prestados.

Ante requerimientos formulados, el mencionado adjuntó copias de la documentación respaldatoria de las operaciones. En un posterior requerimiento, aportó copias de facturas de ventas a Hoyts y planillas con el detalle de cancelación de las mismas, e informó que la firma continúa en actividad y que la mayor parte de la cobranza era acreditada en una cuenta en Banco Meridian o en el Banco Santander Río, informando quienes eran los apoderados o firmantes en esas cuentas. Además, informó que una parte menor de la cobranza fue recibida en cheque, que fueron depositados en la cuenta en Banco Meridian. Asimismo, aportó copia del Estatuto Social. No aportó los libros IVA-Compras e IVA-Ventas, explicando que se encuentran en un Juzgado laboral por una pericia.

En punto a las cobranzas, se realizaron vía transferencia bancaria por un monto, mientras que el resto se efectuó por medio de cheques depositados en cuenta bancaria del proveedor.

Complementariamente se requirió al Sr. Juan José Suarez, cotitular de las cuentas en las que Made Good S.A. posee mayor cantidad de acreditaciones y al SR. Cañete, indicado por la recurrente como contacto, quienes no cumplieron con lo requerido.

No posee bienes registrables. El débito declarado es superior a las facturas bajo análisis.

Con sustento en estos elementos, se lo incluyó en la base E.Apoc.

Por otra parte, en el informe obran plasmadas las observaciones efectuadas como consecuencia de la circularización de cheques, que se realizó sobre los cartulares aportados por el banco ICBC, y tuvo como objetivo verificar a las personas o entidades que pudieron ser identificadas en los endosos de los cheques, a saber:

PROVISION DE VIDEOS SRL: se identificó en los endosos a Prever Cooperativa de Vivienda Crédito y Consumo, Domingo Mangialavori, Asociación Mutual 29 de Noviembre, Credicobros SRL, Asociación Mutual Conceder, Asociación Mutual SEDA y AMPROM, de los cuales solo fueron localizados los tres primeros, mientras que la última no coincide con ningún contribuyente con CUIT registrada. Las restantes no fueron localizadas, o por haberse mudado o ser desconocidas en sus respectivos domicilios.

En el caso de la Cooperativa, ésta aportó copia de la documentación, detalle de los cheques entregados en gestión de cobro y los respectivos mandatos de gestión de cobro de cheques correspondientes a un total de 12 emitidos durante el período 2014 y la totalidad de la documentación presentada para la gestión de cobranza, suscripta por el Sr. Rivas, en su carácter de apoderado de la firma.

Asimismo, el Sr. Mangialavori, informó que se dedica a la actividad de intermediación financiera y que prestó sus servicios a la firma para la cobranza de 2 cheques, depositándolos en el Banco Meridian, también, aportó documento de cesión de cheques, facturas tipo C por gastos de gestión de cobranza emitidas por aquél, y recibos suscriptos por el Sr. Rivas correspondientes a dos cheques y la totalidad de la documentación presentada para la gestión de cobranza.

Por último, la Asociación Mutual 29 de noviembre informó que los cheques percibidos fueron entregados para la gestión de cobranza por parte del asociado, esto es, la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos. Esta última informó que el cheque en cuestión fue cedido por el Sr. Viggiano que según la información obrante en las actuaciones, no tiene vinculación alguna con la firma Provisión de Videos SRL.

MADE GOOD SA: de los pagos se localizaron siete cancelaciones por transferencia a la cuenta del proveedor en Banco Meridian, un pago por transferencia a la cuenta en Banco Santander Río y un total de siete pagos fueron realizados con cheques que fueron depositados en la mencionada cuenta del Banco Meridian, no pudiéndose identificar la firma.

En síntesis, ambas impugnaciones se sustentan en la falta de capacidad económica. Esto es, la simulación de operaciones de compra de insumos informáticos al proveedor Made Good SA y la simulación de la prestación de servicios de “enconding” con la firma Provisión de Video SRL.

Así ello, en virtud de las irregularidades detectadas se impugnó el gasto deducido en ganancias, períodos fiscales 2013, 2014 y 2015 y el crédito fiscal computado en IVA por los períodos fiscales 01, 03, 08/2013, a 06/2015 a 02 y 04/2016. Asimismo, se determinó Ganancias -Salidas No Documentadas- períodos fiscales 01/2013 a 12/2015

VI. Que con relación a lo sostenido por la recurrente en punto a qué derecho puede invocar para obligar a su proveedor a adoptar una conducta, cabe señalar que, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con los dos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios concretos y determinantes.

En efecto, adviértase que en la fiscalización efectuada, -con relación a las supuestas operaciones efectuadas con la firma Provisión de Video SRL por servicios de "enconding"-, se logró colectar una serie de irregularidades, a saber, desconocimiento del propietario del inmueble declarado como domicilio fiscal, y del encargado del edificio señalado como alternativo, de la firma cuestionada, más allá de que manifestaron conocer al Sr. Rivas; éste no aportó prueba alguna del efectivo desarrollo de la actividad en cuestión, ni documentación comercial ni libros contables, como así tampoco la actora hizo algún aporte sobre la realización de aquella actividad.

Por otra parte, el Sr. Groves (señalado por la actora como contacto comercial), afirmó ser quien llevaba a cabo la actividad señalada, mientras que el Sr. Rivas se encontraba a cargo de las tareas de cobranza y facturación. No obstante, no solo no aportaron elemento alguno que prueben tales manifestaciones, sino que tampoco se pudo demostrar que entre ambos existiera constancia alguna referida a una contratación de servicios y/o laboral en relación de dependencia. Lo propio sucedió con la prestación de los servicios que habría efectuado la esposa del Sr. Groves, pues no se pudo constatar que la firma hubiera poseído bienes o recursos que habilitaran tal prestación.

Con referencia a los cheques librados a nombre de las firmas proveedora, debe señalarse que ninguno fue depositado en sus cuentas bancarias, sino que fueron entregados a terceros a fin de gestionar su cobro, no pudiendo identificarse vinculación alguna con la supuesta prestadora de los servicios y/o con su circuito comercial. Por otro lado, de las consultas efectuadas, uno de los domicilios alternativos coincide con el domicilio fiscal de la firma Argenmarket SA, quien se encontraba incluida en la base apoc por no poseer capacidad económica.

Respecto a la firma Made Good SA, a quien se le facturó por la adquisición de insumos de informática, también se observaron una serie de inconsistencias, a saber: no se pudo localizar domicilio en el cual se desarrolló la actividad económica y el presidente de la firma no aportó prueba alguna relativa a dicha observación. Este afirmó apenas conocer a quien fue señalado por la actora como contacto comercial, y a quien figura como cotitular y apoderado en las cuentas en las entidades Meridian y Santander Rio (quienes al ser localizados no cumplieron con requerimiento alguno).

Las registraciones en los Libros IVA Ventas e IVA Compras carecían de rúbrica y se observaron ciertas inconsistencias. Tampoco los empleados declarados por la firma pudieron aportar datos precisos sobre la dirección exacta del lugar físico ni documentación alguna para acreditar su relación laboral con Made Good SA.

Con relación a las cobranzas, se verificó que de los cheques aportados por la entidad financiera donde la actora posee cuenta, fueron depositados en la cuenta del Banco Meridian, pero no se pudo identificar sus correspondientes endosos.

Con base en ese contexto fáctico, corresponde entones analizar la procedencia de los actos venidos en

recurso, comenzándose –por estrictas razones de precedencia- con el impuesto al valor agregado.

VII.- Que del artículo 12 de la ley del I.V.A. y normas complementarias, se desprende que resulta necesario -a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal-, que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.

En tal sentido, cabe traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid. por todos “Impulso S.A.”, 27/3/98), en la que se sostuvo que “de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en las causas –entre muchas otras- “ADM Argentina SA” y “Molinos Rio de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que *“...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”*.

En atención a lo expuesto, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad de los presuntos proveedores.

En efecto, toda vez que el tema en debate ha quedado delimitado a una cuestión de hecho y prueba destinado a establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, ello nos lleva –necesariamente- al análisis de las probanzas arrimadas.

VIII. Que sentado ello, debe este Tribunal apreciar el elenco probatorio obrante en los presentes autos con el objeto de verificar si logran derribar las conclusiones a las que arribó el ente fiscal. La recurrente ofreció y produjo prueba informativa y pericial contable.

Ahora bien, la información aportada por las entidades oficiadas no aportó elementos que conlleven la confirmación de la veracidad de las operaciones con los proveedores impugnados. Así, el informe producido por la firma Film Suez S.A. da cuenta de la explicación sobre el proceso de enconding y afirma que resulta indispensable la edición al formato DCP del material pues, en otro formato no puede ser materialmente exhibido en las salas de cine.

A su turno, la Cámara Argentina de Exhibidores Multipantallas (CAEM) informó que la proyección de películas que se realiza en la actualidad se encuentra mayoritariamente digitalizada y el formato que utilizan los proyectores de cine es DCP Digital Cinema Packaging.

Finalmente, la Dirección Nacional del Registro de Dominios de Internet (NIC.ar) informó que el dominio groves.co.ar se encuentra disponible, no encontrándose registrado por ningún titular, siendo su titular único y anterior, Pablo Rodriguez Groves, asimismo indica su CUIL, vigencia y domicilio.

Es decir que el resultado de la prueba informativa nos acerca la condición de "necesario" del servicio de enconding para los fines expuestos; mas debe destacarse que las operaciones no se encuentran cuestionadas por dudar de la actividad de la actora, sino por haber sido efectuadas por proveedores sobre los cuales no se pudo probar su real existencia por carecer de capacidad económica para llevarlas a cabo.

El informe pericial contable refiere a la comparación entre el total de facturas y montos facturados durante los períodos involucrados con el total de facturas y montos facturados con los dos proveedores cuestionados por similar período, y luego consignan la ratio que surge de dicha comparación. El punto restante informa acerca del alta de ambos proveedores y su correspondiente contacto comercial.

Como se ve, tampoco logra refutar las conclusiones a las que llegó el ente fiscal, esto es, acreditar la verdadera prestación de los servicios por parte de las firmas cuestionadas.

En cuanto a la prueba documental, específicamente la certificación contable acompañada en sede administrativa, cabe señalar su limitación por cuanto se refiere al aspecto formal y no logra acreditar la veracidad de las operaciones (aspecto material).

Con apoyo a lo expuesto, a criterio de la suscripta, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten que las operaciones han sido realizadas con los proveedores cuestionados y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Romane S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo", de fecha 29/10/2015, donde señaló que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012).-*

Por ello y en orden a lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado, con costas.

IX.- Que en atención a que la determinación de oficio del impuesto a las ganancias y su cuestionamiento reposa en idénticos argumentos que el acto determinativo del impuesto al valor agregado, corresponde su confirmación, toda vez que -como quedó dicho-, no se ha logrado probar la veracidad de las operaciones, con costas.

X.- Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, por las erogaciones efectuadas entre 01/2013 a 12/2015.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: *"Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo"*.

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que *"No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario"*.

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, "Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo" (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción "*iuris tantum"* que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. "Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de *pago definitivo*, que lo configura, así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos" (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que, ante una salida indocumentada, se presume "iuris tantum" que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que *"…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, 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"* (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este*

gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…".

Y, agrega, *"…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido"* (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

Cabe agregar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/8/2003, *"18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que* ***una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario" y "****21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado 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 (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente)*. Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

XI. Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo dicho, la impugnación de las facturas vinculadas con las operaciones de los proveedores Made Good SA y Provisión de Videos SA, corresponde confirmar, con costas, lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dichas erogaciones en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen, máxime cuando se descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago.

XII. Que corresponde ahora tratar las sanciones aplicadas, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones. Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o

malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que "El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba suficiente que demuestre lo contrario.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado y a las ganancias.

En cuanto al *quantum* de la infracción, considero razonable su reducción al mínimo legal previsto por el artículo 46 de la ley 11683, en atención a las diferencias de tan baja representatividad en relación con las sumas totales que por tales conceptos declaró e ingresó el organismo fiscal en los períodos debatidos.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma, y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

XIII. Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta en los artículos 46 y 47 incs. a), b) y c) de la citada norma.

En atención a como quedó descripto el instituto, la "salida no documentada" entiendo que no constituye un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación prevista en la norma represiva que se aplica. En todo caso, aquélla podrá configurarse en la deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o, eventualmente, en el cómputo improcedente de un crédito fiscal frente al impuesto al valor agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, Interbaires S.A., 28/8/2003).

Tampoco se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descriptos en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósito contemplada para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94)

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 –aplicable en los periodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, "Gaseosas La Tablada S.A.").

Asimismo, cabe traer a colación, el decisorio, de la Sala I de la Excma. Cámara en el que definió cuales son los elementos que, de consuno con el artículo 15, deben tener las boletas de depósito para tener carácter de declaración jurada. Es indudable, dice la Cámara, que "*para que la boleta de depósito fuera asimilada o tuviera el carácter de declaración jurada, debe cumplir estos elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte*" (CNFED. CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016. Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que los que fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

En razón de ello, la sanción aplicada por este concepto, debe ser revocada, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los relatos y a los Considerandos IV a XII del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que respecto de la procedencia de la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas, por las erogaciones efectuadas en los meses 01/2013 a 12/2015, se arriba a una solución distinta.

Tal como lo sostuvo la Sala "B" de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." sentencia del 25/10/04, y "Translavial S.A." del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, conforme el criterio sustentado por la Corte Suprema de

Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A." del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A." del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia del Alto Tribunal, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación correspondiente a 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.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12/10/2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el organismo fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas en el periodo 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los periodos posteriores a la vigencia de la Resolución General de la AFIP N° 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley N° 11.683, 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. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

En el caso concreto, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el acto apelado, a la luz de los elementos que surgieron de la fiscalización de la que se da cuenta en el Considerando V del voto de la Vocal preopinante, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra mediante la cual se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, correspondiendo su confirmación. En cuanto al *quantum* de la infracción, debe ser reducida a su mínimo legal, en atención a la carencia de antecedentes sumariales según las constancias de autos. Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

La Dra. Marmillón dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar las resoluciones apeladas, en cuanto determinan impuesto al valor agregado, a las ganancias, y a las ganancias, salidas no documentadas. Con costas.

2) Confirmar las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado y a las ganancias, reduciéndolas al mínimo legal. Con costas en la parte que se confirman, y por su orden en la parte que se reducen.

3) Revocar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas. Con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.25 12:53:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.09.25 17:46:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.09.28 11:42:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.28 11:42:56 -03:00