República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-38512624-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Abril de 2026

Referencia: 41.875-I Y AC, SOTYL SA, SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación); para resolver el expte. 41.875-I y sus acumulados 43.439-I, 43.441-I y 48.713-I, todos caratulados **"SOTYL S.A. s/ apelación"**:

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 116/139, 695/726vta., 1218/1245 y 1395/1407vta. se interpusieron recursos de apelación contra las siguientes resoluciones:

Res. 429/2014 (expte. 41.875-I) que aplicó una multa en el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) por los períodos fiscales 4/2007, 5/2007, 3/2008 y 5/2008 equivalente a 1/3 de dos veces el tributo defraudado (cfrme. arts. 46, 47, inc. "b" y 49, ley 11.683);

Res. 96/2015 (expte. 43.441-I) que determinó de oficio el saldo a favor del contribuyente (en adelante SAF) en el impuesto a las ganancias (en adelante IG) en los ejercicios 2007 y 2008;

Res. 97/2015 (expte. 43.439-I) que determinó de oficio el impuesto a las ganancias – salidas no documentadas (en adelante ISND) de los períodos 1/2007 a 1/2008, 3/2008 y 6/2008 e intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa por los períodos 1 a 6/2007, equivalente a 3 veces el tributo defraudado (cfrme. arts. 46 y 47, inc. "b", ley 11.683) y por los restantes períodos la aplicación de la sanción fue diferida (cfrme. art. 20, ley 24.769, vigente al momento de los hechos) y;

Res. 23/2018 (expte. 48.713-I) que aplicó una multa en el ISND por los períodos 7/2007 a 1/2008, 3/2008 y 6/2008 equivalente al 70% del tributo defraudado (cfrme. arts. 45, ley 11.683).

La recurrente relató que se dedica a la fundición y fabricación de laminados de cobre y sus aleaciones. Detalló cada uno de los procesos productivos, a saber: a) fundición: se utilizan materias primas puras o secundarias, donde la merma en las últimas es mayor que en las primeras; b) laminación: se transforma calibrando el espesor solicitado por el cliente y en el que se utilizan máquinas laminadoras, equipos de

tratamiento térmico y decapado y tratamiento superficial; y c) terminación y empaque: por el que los equipos de corte lo realizan a requerimiento de los clientes.

Aclaró que conformó el IVA de los períodos fiscales que originaron la sanción que ahora apela (expte. 41.875-I). Ello obedeció a razones de economía procesal, a los fines de obtener los beneficios de la ley 27.260, puesto que supuso que la pretensión fiscal se limitaría exclusivamente a la impugnación del cómputo del crédito fiscal en dicho gravamen, ya que al tratarse de chatarra y scrap, pudo haber sido documentada de modo inapropiado.

Advirtió que el fisco omitió considerar la RG 2849 que estableció un registro especial de "Comercializadores de materiales a reciclar", a los efectos de prevenir la venta informal en sectores que comercializan productos de rezago.

Detalló las pruebas acompañadas, y expuso los extremos que resultan acreditados con cada una de ellas:

-Partes de las empresas de seguridad que elaboran el ingreso a planta de los bienes y consignan en cada caso los datos del remito, del vehículo, del chofer y del proveedor.

-Manuales de instrucciones e instructivos para operaciones de compra, evidenciando el cuidado con que la compañía efectuaba los procesos.

-Acta notarial con la grabación de un CD conteniendo fotos de los transportes ingresados a planta y algunos legajos de proveedores.

-Remitos que permiten acreditar el traslado de bienes y mercaderías.

-Certificación contable con los datos relevantes de las facturas, notas de crédito, remitos, recibos y comprobantes de retención de cada una de las operaciones.

-Acta notarial con la existencia en el registro de facturas apócrifas.

-Acta notarial con las facturas observadas y su emisión bajo una CAI vigente.

-Informe de ingeniero del que surge que las materias adquiridas mediante las operaciones observadas eran necesarias para la elaboración de los productos.

-Pericial contable, a efectos de corroborar la certificación contable y técnica, tendiente a acreditar la injerencia de las materias primas obtenidas.

-Informativa a las empresas de seguridad.

Planteó que el fisco relativizó la valoración de la prueba aportada.

Resaltó que los gastos efectuados lo fueron para obtener, mantener o conservar ganancias gravadas o la fuente que las produce.

Sostuvo que los comprobantes cumplían la totalidad de los requisitos formales, por lo que se encontraba habilitada para efectuar la deducción del gasto en el IG. Agregó que la ley no establece como requisito que el adquirente deba verificar otros aspectos del proveedor.

Reiteró que la totalidad de las operaciones observadas fueron canceladas a través de alguno de los medios previstos en el art. 1 de la ley 25.345 (ley antievación).

Por su parte, advirtió que debe verificarse como requisito previo una efectiva salida de fondos del patrimonio del contribuyente sin su respectivo respaldo documental, presupuesto cuya ausencia -a su criterio-, inhibe la procedencia del ISND. En este sentido, manifestó que el fisco no tuvo en cuenta que conforme lo previsto en el art. 38 de la LIG y art. 55, quinto párrafo de su DR –vigentes al momento de los hechos-, no resulta aplicable el ISND en la compra de bienes. Adujo que, demostrada la existencia de las operaciones, sin perjuicio de si fueron o no cumplidos todos los requisitos exigidos para la emisión de comprobantes, no puede aplicarse el tributo normado en el art. 37.

En lo tocante Manifestó que teniendo en cuenta la existencia inicial y final de bienes, los de cambio y los niveles de productos comercializados, de ninguna manera hubiese alcanzado tales niveles, sin la adquisición de los insumos aquí impugnados. Aclaró que el fisco sólo se limitó a imputar la supuesta evasión del IVA como consecuencia de que la AFIP impugnó ciertas operaciones que fueron regularizadas. Recordó que nunca un hecho puede darse por acreditado sobre la base de una doble presunción que le sirva de fundamento. Agregó que el simple hecho de rectificar las DDJJ como consecuencia de un ajuste, no puede ser tomado como un indicio cierto de la existencia de voluntad de engañar al fisco.

Detalló que las operaciones impugnadas se vinculan con las actividades gravadas y se encontraban cumplidos los requisitos formales, a saber: el emisor de la factura se encontraba inscripto ante AFIP, el CAI coincidía con las autorizaciones, la fecha de vencimiento del CAI resultaba posterior, la imprenta se encontraba individualizada y contenía identificación de punto de venta y tipo. Asimismo, indicó que las operaciones corresponden a adquisiciones de cosas muebles y –como afirmó- fueron canceladas a través de alguno de los medios previstos en el art. 1 de la ley 25.345.

Explicó los recaudos que debe tener en cuenta el personal de la firma al comprar insumos, a saber: luego de recabar la documentación vinculada a la identidad del sujeto deben requerir constancia de inscripción, no inclusión en base apoc, autorización de comprobantes, constancia de inscripción, tomar fotografías de los camiones y realizar el pago mediante cheque propio.

Resumió que las empresas proveedoras no operaban en la oscuridad, pues se constituyeron conforme a derecho ante escribano público, se inscribieron y registraron ante la autoridad competente y obtuvieron CUIT y CAI para emitir facturas.

Puso de resalto que la rectificación de una DDJJ no prueba, en sí misma y como hecho aislado, el elemento subjetivo del dolo requerido por la norma para configurar la defraudación.

Por último, planteó que la multa por omisión impuesta debe ser revocada por cuanto la pretensión impositiva quedó desvirtuada a partir de las sentencias dictadas en la causa penal, en las cuales quedó acreditado que Sotyl SA adquirió la mercadería documentada a nombre de los proveedores. En subsidio, manifestó que no procede la aplicación de multa alguna por cuanto el ISND responde a la naturaleza de una sanción en sí misma y porque no habría existido mora culpable de Sotyl SA, al concurrir la causal eximente de error excusable. Recordó que en la causa penal se dictó el sobreseimiento total en orden a la presunta evasión de pago del ISND, por el ejercicio anual cerrado en junio de 2008.

Adujo que en sede penal tributaria quedó acreditado que los hechos no sucedieron conforme la imputación de la AFIP, sino que, de acuerdo a la prueba realizada en esa misma sede, se resolvió que el aspecto

objetivo no quedó configurado en el caso.

Explicó que del informe pericial contable presentado en conjunto ante el TFN, surge que la totalidad de las operaciones fueron canceladas mediante cheques de cuentas cuya titularidad es de Sotyl SA, que los mismos fueron debitados en las cuentas corrientes de la empresa, que la totalidad de los mismos fueron emitidos a la orden del emisor de la factura y que se practicaron las retenciones en el IG. Agregó que del informe técnico surge que las materias primas resultaron imprescindibles para alcanzar los niveles de producción de ventas.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura y peticionó que se dejen sin efecto las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 223/233vta., 751/792vta., 1268/1299 y 1424/1430vta. el fisco contestó los traslados de los recursos interpuestos, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y, por los argumentos de hecho y de derecho que expuso, solicitó que se confirmen los actos apelados, con costas.

III. Que a fs. 804/804vta., 1316/1316vta. y 1434 el Tribunal en Pleno y la Sala "C" acumularon los exptes. N°s 43.439-I, 43.441-I y el Nº 48.713-I al 41.875-I, respectivamente.

A fs. 238 y 1322 se abrió la causa a prueba. A instancia de este Tribunal, a fs. 1507/1511 se informó respecto de la regularización de las obligaciones que originaron la sanción impuesta en el IVA por los períodos fiscales 4 y 5/2007 y 3 y 5/2008 y a fs. 1514/1515, la recurrente contestó el traslado conferido por este Tribunal. A fs. 1516 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 1523 se pusieron los autos para alegar, obrando el alegato de la actora a fs. 1531/1538vta.,reiterado a fs. 1539/1546vta. y a fs. 1547/1552vta. el alegato del fisco. Finalmente, a fs. 1553 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde en primer lugar tratar la condonación de la multa impuesta en la Res. 429/2014 respecto del IVA relativa a los períodos fiscales 4 y 5/2007 y 3 y 5/2008. Al respecto, a fs. 1451/1511vta. el ente fiscal informó que la Jefatura de la Oficina Control y Cobranzas de la Agencia 9 indicó que la actora incluyó las obligaciones de los períodos 4 y 5/2007 y 5/2008 en dos planes de facilidades de pago (N° G553061 consolidado el 31/7/2013 y el I674733 del 8/9/2016) en el marco de la ley 27.260 y cancelados a la fecha. Con respecto al período 3/2008 informó que el gravamen fue cancelado en forma parcial con pago bancario del 8/8/2014 y 3 compensaciones, quedando un saldo impago de $ 16.566,97. Asimismo, informó que no se encuentra incursa en los supuestos de exclusión previstos en los incs. "a" a "d" del art. 84 de la ley citada. Por último, peticionó que, en caso de que la recurrente manifieste no encontrarse incursa en la causal de exclusión prevista en el inc. "e" de dicho artículo, se disponga la condonación en la parte proporcional a la obligación sustancial cancelada (cfrme. art. 55, ley 27.260).

Por su parte, a fs. 1514/1515 la actora informó que ni Sotyl SA ni ninguna autoridad y/o accionista de la firma se encuentran incursas en las causales de exclusión del art. 84, inc. "e" de la ley 27.260 y solicitó la condonación de la multa impuesta en relación al IVA.

Al respecto, la ley 27.260 (BO 22/7/2016) estableció un régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, para las obligaciones vencidas hasta el 31/5/2016 inclusive, siempre que el acogimiento se produzca antes del 31/3/2017 (cfme. art 52). Así, expresa -en lo que aquí interesa- que: *"Se establece, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen de regularización excepcional previsto en este Título y mientras cumplan con los pagos previstos*

en el artículo anterior, la exención y/o condonación: a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683..., que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Título". Tampoco deberá el peticionante encontrarse alcanzado por las exclusiones dispuestas por el art. 84.

Por su parte, el art. 23 bis de la RG 3943 (BO 11/10/2016) incorporado a continuación del art. 23 de la RG 3920, expresó: *"El beneficio de condonación también se aplicará a las sanciones por infracciones materiales cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, inclusive, que no se encuentren firmes ni abonadas a la fecha de entrada en vigencia de la ley N° 27.260, correspondientes a obligaciones sustanciales incluidas en planes de facilidades de pago dispuestos con anterioridad al 23 de julio de 2016, que se encuentren vigentes."*

Por el saldo impago de $16.566,97, vale recordar que en el ámbito de las infracciones tributarias rige el principio de insignificancia o bagatela, que conduce a desplazar la sanción ante una afectación mínima del bien jurídico protegido por la norma; situación que, en el caso, se encuentra representada por la clara irrelevancia del monto impago.

Atento lo expuesto y sin que surja de estos actuados la existencia de causales de exclusión establecidas en el art. 84 de la citada ley, cabe concluir que la multa correspondiente al IVA de los períodos fiscales 4 y 5/2007 y 3 y 5/2008 (Res. 429/2014), se encuentra alcanzada por el beneficio de condonación establecido en la ley 27.260 (conf. último párrafo art. 11 RG 3920).

Respecto de las costas, corresponde imponerlas en el orden causado atento la inexistencia de parte vencida y por lo establecido en el art. 14 inc. "a" de la RG 3920.

V. Que primeramente debo recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VI. Que con relación al fondo del asunto, del informe final de inspección (en adelante IFI) (v. fs. 688/701, Cpo. Ppal., aa), de las resoluciones apeladas y de los aa acompañados, surge que la actora se encuentra inscripta bajo la actividad "fundición de metales no ferrosos", "fabricación de productos primarios de metales preciosos y metales no ferrosos N.C.P.", "servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados N.C.P." y "recuperación de materiales y desechos metálicos" y que cierra su ejercicio comercial el 30 de junio de cada año.

La fiscalización se generó para constatar la veracidad de las operaciones realizadas por la recurrente con proveedores incluidos en la base apoc, a efectos de validar el crédito fiscal computado en el IVA –que finalmente fue conformado- y su incidencia en el IG (sic).

Allí se obtuvieron los papeles de trabajo del IG e IVA, soportes magnéticos de los libros IVA-Compras e IVA-Ventas, Estados Contables, plan de cuentas y balances de sumas y saldos, entre otros (v. fs. 13/117, Cpo. Ppal., aa). Paralelamente, fue requerido el aporte de la cuenta corriente, copia de las facturas y/o notas de crédito y/o débito, remito y recibo, detalle de la registración contable y en el libro IVA-Compras correspondientes a las operaciones de los proveedores observados (v. fs. 124/309, Cpo. Ppal., aa).

A partir de los datos surgidos de los recibos, se relevaron los datos de los cheques con los que se cancelaron las facturas y se requirió a los bancos que aportaran las copias (v. fs. 310/394 y 422/446, Cpo. Ppal., aa).

De los aa recibidos de las regiones se constató que:

1) BROC S.A. -CUIT 30-70969123-2: Se encuentra inscripto como "actividades conexas a la construcción"; no presentó DDJJ en el IG; presentó sólo dos DDJJ con empleados declarados; no posee bienes embargables, ni movimientos bancarios; el domicilio declarado existe pero no se lo pudo localizar; pagó por las impresiones de facturas siempre en efectivo; no fueron localizados sus Directores; facturó servicios muy variados como ser "plan marketing estratégico", "asesoramiento herrería", "reparaciones" y "kilos de aluminio", entre otros. Del control de las cobranzas surge que algunas fueron pagadas en efectivo y otras con cheques cobrados por empleados de las mismas usuarias. Se concluyó que no posee capacidad operativa y su facturación no tiene relación con la realidad económica y patrimonial.

Se realizaron nuevos intentos por localizar a este supuesto proveedor y se cursaron nuevos requerimientos de acuerdo a la información del padrón de la sociedad y de sus accionistas, sin obtener respuestas.

2) ROYMA S.R.L. -CUIT 33-66240468-9: Se encuentra inscripto como "servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución" y "venta al por mayor de productos intermedios n.c.p., desperdicios y desechos metálicos"; en el domicilio declarado se localiza la firma Robman cuya actividad es "servicios inmobiliarios"; no se obtuvo respuesta a las circularizaciones; presentó DDJJ en el IG en cero por los ejercicios 2003, 2004 y 2005 y en IVA sin saldo por los períodos 1995 a 4/2008. Del cruce con CITI compras por los períodos 1/2008 a 8/2009 surgen operaciones con terceros que no fueron exteriorizadas en IVA; no posee bienes embargables. Se concluyó que se trata de un contribuyente sin capacidad económica ni financiera, con resistencia a la fiscalización.

Se realizaron nuevos intentos de localizar y se chequearon los actuales domicilios de la sociedad y de sus accionistas, se cursó requerimiento al Sr. Daniel Hernández, quien según surge de las bases del organismo, actuó como contador de la empresa. Manifestó que su gestión se limitó a efectuar las inscripciones ante la AFIP y manejar la documentación que mantuviese activa la S.R.L. Agregó que durante los años que tuvo a cargo las gestiones, nunca tuvo actividad comercial alguna, por lo que nunca firmó ningún balance que refleje su actividad. Luego informó la cesión de cuotas en que los socios fundadores transfirieron las cuotas partes de la sociedad a los nuevos titulares mediante instrumento privado del día 10/7/2006. También se notificaron requerimientos a los accionistas, sin obtener respuestas.

3) Suc. de OUTEDA, OSVALDO -CUIT 20-04383196-9: Se encuentra inscripto como "venta al por mayor de metales y minerales metalíferos"; el domicilio fiscal corresponde a una vivienda de tipo familiar, no apta para albergar un depósito de chatarra y no posee domicilios alternativos; de las facturas de compra y libros IVA-Compras secuestrados en la firma Metalcris S.A., surge la existencia de 108 operaciones por el período 2/2001 a 3/2006. Circularizado el Sr. Outeda informó que por los períodos 2001 a 2003 ya había aportado documentación en el marco de otra verificación y que por los períodos 2004 a 2006 no podía aportar información alguna dado que había sido asaltado en dos oportunidades; aportó copia de la "denuncia de extravío" del 21/2/2007, fecha posterior a la fiscalización de Metalcris S.A.; presentó DDJJ del IG por los períodos 2001 a 2006, arrojando impuesto a pagar. Presentó DDJJ de IVA desde 1/2001 a 4/2007 con movimientos de débito y crédito fiscal similares o sin movimientos, surgiendo saldo a favor de la AFIP en algunas; surge inscripto en régimen de autónomos; no se encuentra inscripto en bienes

personales ni ganancia mínima presunta; no registra empleados; posee automotores, embarcación e inmueble; no posee cuentas bancarias; las compras efectuadas al Sr. Outeda fueron canceladas, algunas en efectivo y otras con cheques cobrados por caja. Se concluyó que el contribuyente no demostró tener capacidad económica ni financiera para ejercer la actividad.

Se realizaron nuevos intentos de localizar a este supuesto proveedor, pero del padrón no surgieron nuevos domicilios con el objetivo de verificar la existencia de domicilios fiscal y/o alternativos que no hubieran sido tenidos en cuenta en las actuaciones recibidas de la región de AFIP.

4) KUIK, Horacio Cesar -CUIT 20-22101250-0: Según manifestó el Sr. Kuik su actividad era la de "compraventa al por mayor y menor de metales ferrosos y no ferrosos, chatarra, etc", explicando que no exhibía los libros contables porque se encontraban atrasados en la registración; no posee personal bajo relación de dependencia; no posee papeles de trabajo que le hubieren servido para la confección de las DDJJ del IG; no posee otro domicilio que el fiscal declarado; no realiza proceso productivo sobre los bienes que adquiere; no posee inmuebles, ni rodados afectados a la actividad que desarrolla; no es agente de retención ni percepción bajo ningún régimen; no posee nómina de clientes y proveedores fijos a los cuales venda o compre con asiduidad; el domicilio fiscal corresponde a una casa en la que difícilmente se pueda encontrar un depósito o taller de trabajo para realizar las operaciones descriptas. De los aa surge que la División del fisco interviniente, detalló que su actividad declarada es “fabricación de productos no metálicos n.c.p.”; los comprobantes impresos consignan como actividad “compra y venta de metales plásticos en general y reparación de maquinarias”; presentó las DDJJ en el IG por los ejercicios 1999 a 2004, declarando en el último de ellos ingresos por $128.510 y compras/gastos por $110.550; presentó DDJJ en el IVA por los períodos 1/2005 a 11/2007 con una baja relación débito/crédito; los libros IVA compras y ventas no se encuentra rubricados; exhibió certificado de denuncia de extravío por varios talonarios de facturas y recibos; circularizados sus proveedores, negaron haber tenido relación comercial y/o personal. En base a ello el fisco concluyó que su actividad es la venta de facturas encuadrando en “usina de única actividad venta de facturas”.

Se realizaron nuevos intentos de localizar a este supuesto proveedor y se constató que del padrón no surgieron nuevos domicilios con el objetivo de verificar la existencia de domicilios fiscal y/o alternativos que no hubieran sido tenidos en cuenta en las actuaciones recibidas de la región.

5) GAMMER S.A. -CUIT 30-70943222-9: Se encuentra inscripta como “transporte automotor de cargas”, “venta al por mayor de mercancías”, “fundición de metales no ferrosos, construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”, “construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales”, “alquiler de equipo de construcción o demolición dotado de operarios”, “servicios de crédito n.c.p.”, “fundición de hierro y acero”, “servicios empresariales n.c.p.”; de contrato social surge "mantenimiento de flotas de vehículos automotores, a través de su íntegra reparación, pintado de unidades, servicio de mantenimiento periódico, ya sea en talleres propios o de terceros"; el domicilio legal es inexistente y en el fiscal no pudo ser localizada; no pudieron ser localizados sus integrantes ni autoridades; los clientes circularizados declararon que los servicios fueron “cambio de alambrado”, “construcción, ampliación y reparación de obra”, “laminado frío”, entre otros; no registra presentaciones en IG; en las presentaciones en IVA la relación debido fiscal/crédito fiscal es prácticamente igual a uno; no presentó DDJJ al régimen de seguridad social; no posee bienes embargables, ni cuentas bancarias; no surgieron observaciones con el CAI aunque la imprenta no pudo ser localizada. Se concluyó que no posee capacidad económica ni la logística para prestar y/o realizar los servicios facturados.

Se realizaron nuevos intentos de localizar a este supuesto proveedor y tras confeccionarse una planilla con la totalidad de las facturas informadas, se constató errores en la correlatividad y la existencia de facturas duplicadas.

6) GAIA ARGENTINA S.A. -CUIT 30-70833788-5: No pudo ser localizado en el domicilio declarado; se encuentra inscripto como “serv. de asesoramiento, dirección y gestión empresarial NCP”, “Servicios geológicos” y “ventas al por mayor de productos intermedios NCP, desperdicios y desechos metálicos”; presentó DDJJ de IVA con montos de débito y crédito fiscal significativos y similares; en IG sólo presentó en el ejercicio 2004, en cero; no registra pagos en el sistema; no registra empleados; no registra cuentas bancarias, ni bienes registables. Por ello, se concluyó que no posee la capacidad económica para prestar y/o realizar los servicios facturados.

Se realizaron nuevos intentos de localizar a este supuesto proveedor y se cursó requerimiento a los accionistas que surgen del padrón, resultando infructuoso el intento. Asimismo, la Sra. El Mankabadi manifestó que no es accionista de Gaia Argentina S.A. desde su total enajenación hace más de 5 años y que desconoce si realizó operaciones desde entonces, y menos si lo hizo con una empresa en particular.

En cuanto a la cobranza de las facturas, se circularizaron a los bancos emisores que aportaron las copias de los cartulares. Del dorso de los mismos se constató que en su mayoría son cheques "no a la orden", todos ellos con un segundo endoso. Se verificó que en su totalidad fueron presentados al cobro por sociedades de bolsa, mutuales y financieras. Tras cursarles requerimientos, se determinó que Accionar Sociedad de Bolsa S.A., Investment Bursátil Sociedad de Bolsa S.A., Sociedad de Bolsa Los Andes S.A., Asociación Mutual Protección Social de Trabajadores y Mutual 7 de Noviembre, no pudieron ser localizadas o no contestaron. En tanto que Asociación Mutual Puyen, Multifinanzas Compañía Financiera S.A., Centro de Valores Sociedad de Bolsa S.A. contestaron que recibieron los valores aunque nunca mencionaron a Sotyl S.A. (v. fs. 445/597, aa).

De este modo, la fiscalización concluyó que se trató de la utilización de una cadena financiera a través de la cual se pierde la posibilidad de identificar al beneficiario final de los fondos utilizados para cancelar las facturas.

En base a ello, en el IVA se realizaron las DDJJ disminuyendo el CF computado originalmente por las operaciones de los proveedores cuestionados, en tanto no se cumplía lo requerido en el art. 12 de la LIVA, resultando como consecuencia un saldo técnico a pagar o una disminución de saldo a favor, según corresponda (v. fs. 606/623 cpo. ppal., aa).

En el IG se proyectó el ajuste impositivo restituyendo el monto del gasto computado de las facturas impugnadas, en razón de lo dispuesto en los arts. 37 y siguientes, art. 80 de la LIG, y concordantes del DR, en tanto no se pudo probar la existencia y necesidad de los mismos (v. fs. 624/640 cpo. ppal., aa).

Por último, con el importe total pagado, considerando la fecha de cobro que surge del dorso de los cheques, el fisco realizó el ajuste en el ISND, en consonancia con lo establecido en el art. 37 y siguientes de la LIG –entonces vigentes-, en tanto que las erogaciones se realizaron sin el respaldo documental correspondiente (v. fs. 677 cpo. ppal., aa).

Como se afirmó, el 31/7/2013 la recurrente regularizó la pretensión fiscal respecto del IVA, por los períodos fiscales 12/2006 a 5/2008 por medio del acogimiento al plan de regularización dispuesto por la RG 3451 (v. fs. 713/714 cpo. ppal., aa).

VII. Que comenzando con el análisis del caso, corresponde analizar los ajustes practicados y las pruebas producidas.

En efecto, en esta instancia, resulta aplicable la regla del "*onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN, que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Así, a fs. 281 y 283 obran las respuestas de los oficios librados a Sistemas de Utilización de Alta Tecnología S.A. y Seguridad Grupo Maipú S.A., en los que no se aportó lo requerido, informando que el software y todas las salidas de información e impresión son propiedad del cliente. Asimismo, dichas firmas confirmaron la documental acompañada por la actora referida a las Directivas particulares.

A su vez, la recurrente acompañó prueba documental consistente en: a) capturas de pantalla de las consultas efectuadas a la base de facturas apócrifas del fisco (fs. 12/17); b) capturas de pantalla de las consultas por verificación de validez de comprobantes (fs. 22/72); c) manual de instrucciones del uso de la balanza de los camiones (fs. 78/79); d) detalle de la documentación a solicitar a los proveedores (fs. 80/80vta.); e) certificación sobre documentación de entrega de mercaderías (fs. 98/107vta.); f) informe de merma de materiales en el proceso de fundición (fs. 108/111); g) directivas particulares de las empresas de seguridad y listado de ingreso de camiones (fs. 81/85vta.); h) CD con fotos de los camiones (fs. 86/97); i) copia de los remitos (fs. 142/211, 736/737 y 742); j) copia de las facturas (fs. 372/429, 735 y 741); k) registro de entradas y salidas de camiones (fs. 504/623, 738/740 y 743/745); y l) informe especial de Contador Público sobre el uso de materias primas (fs. 625/628).

En cuanto a la pericia contable y su impugnación (fs. 255/268, 269/270, 275/276 y 285/286), cabe destacar que en el punto 1 ambos peritos concuerdan en que los registros son llevados de acuerdo con las normas legales. Del mismo modo, coinciden en el punto 3 al afirmar que “La totalidad de las operaciones han sido canceladas mediante cheques de cuenta cuya titularidad es de SOTYL S.A. Se ha constatado con los resúmenes bancarios suministrados, que la totalidad de los mismos han sido debitados en las cuentas corrientes de la empresa por cámara compensadora.” Agregaron que “La totalidad de los mismos han sido emitidos a la orden del emisor de la factura.” y que “Se han practicado las retenciones de impuesto a las ganancias correspondientes.” A dicho efecto, acompañaron un anexo con el detalle de las facturas emitidas por cada proveedor, los cheques emitidos por Sotyl SA, fecha de débito en las cuentas corrientes y detalle de las retenciones.

En lo tocante a la pericia técnica y su impugnación (fs. 805/810, 1324/1325 y 1334/1336), ambos peritos aclararon que, debido a cómo fue puesta a disposición la documentación, el informe no pudo realizarse por períodos separados, por lo que se consideró el período 1/7/2006 al 30/6/2008. Luego, en forma conjunta, concluyeron que los porcentuales de mermas resultantes de las órdenes de compra no impugnadas lucen bajas y que, ante la hipótesis de las órdenes de compra totales, las mermas aparecen como razonablemente ajustadas con las técnicas y todavía ligeramente por debajo de éstas.

VIII. Que en cuanto al ajuste en el IG de la Res. 96/2015, consistente en una disminución del saldo a favor de la actora, debo recordar que en materia de deducción de gastos el art. 80 de la LIG -actual 83- establecía que: *“Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina...”*

En lo que aquí importa, cabe recordar que la actividad principal de la recurrente es la fundición de metales no ferrosos, hecho que no se encuentra discutido en autos. Surge del "Informe de merma de materiales", replicado luego por la pericia técnica, que la actividad de la actora consiste en fundir metales en hornos de gran temperatura, para luego enfriarlos y enrollarlos. Para ello, resulta de vital importancia contar con dichos materiales. De tal manera, a efectos de analizar la correspondencia o no de las deducciones; considerando que se trata de bienes que, luego de un proceso sencillo de comprender, terminan siendo el producto vendido por la actora; resulta medular analizar la relación existente entre los bienes adquiridos –cuyas compras fueron impugnadas-, la merma producida en el proceso y los nuevos productos obtenidos para la venta.

Así, todas las operaciones impugnadas son compras realizadas para adquirir materias primas, sin las cuales la actora no podría haber alcanzado los niveles de ventas para los períodos fiscales cuestionados, hecho éste que se desprende, tanto de los informes agregados por la recurrente, como por las pruebas producidas en autos. Adviértase que los peritos ingenieros en su informe concluyen que las mermas porcentuales resultantes de las órdenes de compra no impugnadas lucen como bajas y que, bajo la hipótesis de las órdenes de compra totales, las mermas aparecen como razonablemente ajustadas con las técnicas y todavía ligeramente por debajo de éstas. Si bien los proveedores impugnados presentan ciertas irregularidades, como ser en su inscripción o ubicación, lo cierto es que, por la naturaleza del negocio, se presume que las compras impugnadas fueron efectuadas para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas cuya deducción admite la ley.

Finalmente, si bien la recurrente adujo que el fisco omitió considerar la RG 2849, ni de los aa, ni de autos, surge acreditada su inscripción en el registro correspondiente, como así tampoco los comprobantes por las retenciones practicadas. Sin embargo, no puedo omitir considerar que la recurrente cumplió con todos los recaudos formales relativos al respaldo documental de las operaciones, tales como CAI vigente y consulta a la base-apoc del fisco.

Por lo expuesto precedentemente, corresponde **revocar, con costas, la Res. 96/2015, referida al IG de los períodos fiscales 2007 y 2008**.

IX.1. Que con relación al ISND determinado en la Res. 97/2015, el fisco basó su actuación en el art. 37 de la LIG –actual 40-, entendiendo que el respaldo de las operaciones que la actora pretendió deducir carecen de la entidad suficiente que permita presumir que los proveedores realmente operaron con ella; menos aún que los gastos hayan tenido como fin obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

A fin de dilucidar el tema, resulta relevante recordar que el artículo antes citado establecía que: *"Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por cierto (35%) que se considerará definitiva"*. Por su parte, el art. 38 –actual 41- disponía que *"No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes; …"*. En la misma línea, el art. 55 del decreto reglamentario dispone: *"…Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente…"*.

De esta manera, con la finalidad de asegurar la íntegra percepción de la renta pública, la LIG crea una ficción al establecer un *impuesto especial* a las salidas no documentadas o mal documentadas, consistente en considerar que el beneficiario oculto de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto.

De ello se desprende que la norma transcripta establece dos consecuencias ante la constatación de erogaciones que no se encuentran documentadas -o documentadas en defecto- y que por su naturaleza no sean para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y son: la no deducción de la misma en el balance impositivo y, además, el pago del 35% de tal erogación.

Ello así, corresponde expresar que, la simple exhibición de facturas apócrifas por parte de un contribuyente, no resulta suficiente por sí para la aplicación directa del instituto. En efecto, para que proceda corresponde tener presente lo que establecía el art. 38 de la ley –actual 41- y el art. 55 del dto. reg., ambos parcialmente pretranscriptos; y en tal caso, si existió una erogación, aún documentada de manera deficiente, si fue realizada para conservar o mantener réditos gravados, encontrándose acreditado que se adquirieron *bienes* –tal como se concluyó en el Considerando anterior-, no resulta posible aplicar el ISND.

Reitero lo expuesto en la prueba pericial técnica (v. especialmente conclusión N° 3 de fs. 810) en la que ambos peritos fueron contestes en afirmar que las mermas de las órdenes de compras totales (las impugnadas y no impugnadas) durante los períodos observados, fueron *"… las que lucen como técnica y contablemente más razonables…"*, por lo que, considero que resulta probado que las erogaciones que realizó la actora, han sido realizadas para adquirir materias primas (bienes).

Tengo para mí que, independientemente de que no se haya podido individualizar a los reales beneficiarios finales de los cheques, la documentación obrante en autos permite trazar el circuito material de las compras. Es así que, en cada una de las operaciones impugnadas existe la factura y su remito, en los cuales, tanto la fecha como su detalle resultan coincidentes con el parte de ingreso de camiones y con las materias primas necesarias para justificar sus ventas -hecho no discutido en autos-.

En este mismo sentido, la prueba pericial contable obrante a fs. 255/268 –especialmente el detalle de fs. 263/264- permite confirmar que la totalidad de las operaciones fueron canceladas mediante cheques de cuenta cuya titularidad es de Sotyl SA. Además, los peritos pudieron constatar que todos habían sido emitidos a la orden del emisor de la factura y se habían practicado las retenciones del IG. Asimismo, con los resúmenes bancarios suministrados, confirmaron que la totalidad de los cheques habían sido debitados de las cuentas corrientes de la empresa por la cámara compensadora. A tal efecto, se elaboró un anexo con el detalle de las facturas emitidas por cada proveedor impugnado, los cheques emitidos por Sotyl SA, la fecha del débito en las cuentas corrientes y el detalle de las retenciones. Cabe recordar que, del IFI, también surge que, tras la circularización a los Bancos, pudo constatarse -del dorso de los cartulares- que en su mayoría fueron librados a los proveedores cuestionados con la leyenda "no a la orden". Por citar algunas de ellas, la fc. 1503 y remito 1063 del proveedor Gammer S.A. del 3/7/2007 fue cancelada con el cheque 2865297 del Banco Galicia, librado a su nombre y por el mismo importe de la fc. (fs. 358/359, 400, 458 y 599/600); del proveedor Broc S.A., la fc. 773 y remito 390, ambos del 21/3/2007, fue cancelada con cheque 2864430 del Banco Galicia del 18/4/2007 (fs. 358/359, 383, 443 y 504/505). Con Suc. de Outeda, ocurre lo mismo que con la fc. 1944 y remito 942, del 19/12/2006, con cheque del Banco Galicia 6465047 del 6/2/2007 (fs. 358/359, 384, 444, 514/5). En el caso de Royma S.R.L., la fc. 1190 y remito 141 del 2/5/2008, con cheque 61714769 del Banco Patagonia del 27/5/2008 (fs. 358/359, 385, 431); de Horacio

Kuik la fc. 2933 y remito 252, del 19/7/2007, con cheque 2865314 del Banco Galicia del 11/9/2007 (fs. 358/359, 741/745); y de Gaia Arg. S.A. la fc. 1202 y remito 1240/1, del 4/9/2007 con el cheque 3187067 del Banco Galicia del 19/10/2007 (fs. 358/359, 735/740).

IX.2. Que finalmente, corresponde observar lo dicho en la sentencia penal dictada por el Juzgado Penal Económico N° 10 el 18/5/2017, que respecto del ISND del período 2008 (7/2007 a 1/2008 y 3 y 6/2008), sobreseyó al Sr. Ricardo Calles al concluir que *"…SOTYL S.A. habría adquirido mercadería en el tipo, medida y valor de aquélla documentada a nombre de los proveedores Horacio Kuik, Gammer SA, Gaia Argentina SA, Broc SA y Osvaldo Outeda. En efecto, habría adquirido chatarra (recortes-rezagos de metales), habría recibido como comprobantes de las compraventas las facturas impugnadas y habría efectuado los pagos correspondientes con cheques que fueron debitados de cuentas bancarias de titularidad de SOTYL S.A.… a juicio de este juzgado, es posible concluir que, tanto la existencia de las operaciones de compra impugnadas, como el pago de las mismas, y el de los tributos eventualmente derivados de aquellas operaciones, se tratan de sucesos concretos que se habrían producido en la realidad, al margen de las irregularidades que pudo haber detectado el Fisco en punto a la facturación otorgada a SOTYL S.A. a fin de documentar las operaciones de compra en cuestión (lo cual no resultaría atribuible a la contribuyente mencionada a partir de la prueba acumulada)..."* (v. fs. 1341/1349).

Este decisorio fue confirmado el 15/6/2017 por la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico que, tal como lo afirma la actora en su presentación de fs. 1359/1363, se encuentra firme, hecho que no fue controvertido por el fisco a fs. 1369/1371vta. En tal decisorio, la Alzada sostuvo, entre otras afirmaciones, que *"...se encuentra acreditado que SOTYL S.A. habría adquirido la mercadería documentada por las facturas que fueron cuestionadas y habría efectuado los pagos correspondientes a las compras mencionadas mediante cheques librados a la orden de los proveedores presuntamente apócrifos impugnados (Horacio César KIUK, GAMMER S.A., GAIA ARGENTINA S.A., ROYMA S.R.L., BROC S.A. y Osvaldo OUTEDA), los que fueron debitados de cuentas bancarias de titularidad de SOTYL S.A....Por otra parte, la existencia de erogaciones de fondos por parte de SOTYL S.A. por montos equivalentes a los documentados por las facturas atribuidas a los proveedores cuestionados no se encuentra controvertida..."* (v. fs. 1352/1657).

Tanto la sentencia penal de primera instancia como su confirmatoria de Cámara, analizan los hechos y la prueba rendida en dicha sede –la cual en gran parte replica la sustanciada en esta instancia- para concluir en la veracidad de las operaciones impugnadas y la efectiva salida de los fondos necesarios para el pago de las compras realizadas. Tales conclusiones, en la forma que fueron expuestas por esa sede, resultan de inevitable consideración al sentenciar respecto de la cuestión aquí debatida.

Por todo lo expuesto, corresponde también **revocar, con costas, la Res. 97/2015, resultando por ende inoficioso pronunciarme respecto de la sanción impuesta en la Res. 23/2018.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Condonar de pleno derecho la multa impuesta en la Res. 429/2014, costas en el orden causado.

2) Revocar las Res. 96/2015 y 97/2015, resultando inoficioso pronunciarse respecto de la multa impuesta

en la Res. 23/2018. Las costas se imponen al fisco nacional vencido.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala “C” conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 17:18:58 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.16 14:39:15 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.16 14:39:16 -03:00