República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-51401726-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2023-73275718- -APN-SGAI#TFN

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2023-73275718-APN-SGAI#TFN caratulado “MAYCAR S.A. s/ Recurso de Apelación – Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias – Salidas no Documentadas”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2023-73273253-APN-SGAI#TFN Maycar S.A. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 36, 37 y 38/2023 (DV DEOB) (y rectificativa de la última, la Resolución N° 49/2023) de fecha 14 de junio de 2023 dictadas por el Jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, por las cuales se determinaron los Impuestos a las Ganancias de los períodos fiscales 2016 a 2018, con saldo a su favor por el período fiscal 2017, a las Ganancias -Salidas no Documentadas por los pagos efectuados en los meses 12/2015 a 05/2016, 07/2016 a 01/2018 y 03/2018 y al Valor Agregado de los períodos fiscales 05/2016 a 10/2016 y 12/2016 a 08/2018, con intereses resarcitorios en caso de corresponder. Asimismo, se aplicaron multas equivalente a dos veces de los Impuestos a las Ganancias omitido por los períodos fiscales 2016 y 2018, a las Ganancias - Salidas no Documentadas por los pagos efectuados en los meses 12/2015 a 05/2016, 07/2017 a 01/2018 y 03/2018 y al Valor Agregado por los períodos fiscales mensuales 05/2016 a 10/2016 y 12/2016 a 08/2018 según los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.). Por último, se dejó en reserva la imposición de sanciones conforme lo dispuesto por el artículo 20 del Régimen Penal Tributario con relación al Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas por los pagos efectuados en los meses 07/2016 a 06/2017.

Manifiesta que los ajustes fiscales cuestionados se basan en la impugnación de la facturación efectuada por el proveedor Jorge Alberto Stemmer, quien prestó y facturó por diversos servicios vinculados a la instalación, reparación y puesta en marcha de las cortinas metálicas que existen en sus distintos puntos de venta en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Gran Buenos Aires y algunas ciudades de la Provincia de Buenos Aires**.**

Señala que, al contrario de lo sostenido por el ente fiscal, las facturas que documentaron las prestaciones de servicios fueron efectivamente contratadas y realiza una remisión a los distintos argumentos expuestos en las resoluciones recurridas para sustentar el carácter de inexistentes de los servicios que el Sr. Stemmer le facturó.

Con relación al domicilio fiscal del proveedor niega que se trate de una casa particular *"con signos de abandono"* como alega el Fisco y explica que a la fecha es el domicilio comercial de "Casa Jorge e Hijos", empresa que se sigue dedicando a la misma actividad que prestaba el fallecido proveedor, pero a través de sus hijos. Hace alusión a una foto extraída de Google Street View y agregada en uno de los cuerpos de inspección y enfatiza que en la misma se logra visualizar un vehículo comercial correspondiente a la actividad de prestación de servicios de reparación de cortinas metálicas, lo que constituye un indicio en orden a demostrar su capacidad operativa. Mientras que con relación a otros domicilios alternativos (comerciales) se corroboró que existía claramente actividad comercial vinculada con los servicios prestados, incluso respecto de uno de ellos su propietario manifestó al personal fiscalizador que se lo había alquilado al Sr. Stemmer para reparación de portones y cortinas metálicas. Hace saber que en la oportunidad que los inspectores concurrieron al domicilio fiscal no ubicaron al mencionado en razón de que se encontraba detenido en un centro penitenciario a las órdenes de Justicia Penal de la Provincia de Buenos Aires. Menciona un acta agregada en las actuaciones en la que el proveedor informó que estaba privado de su libertad, lo que entiende demuestra la razón de su falta de localización en sus domicilios. Por otro lado, remarca que en dicha oportunidad el Sr. Stemmer ratificó la prestación de los servicios.

Advierte que dado que el Sr. Stemmer falleció y que los servicios contratados no dejaron vestigios o pruebas fehacientes que puedan acreditar quien fue autor de las reparaciones efectuadas, se ve obligado a recurrir a prueba documental, testimonial e indiciaria, agraviándose de que se pretenda negar a esta última probanza.

Repara en que se observó que la actividad declarada por el Sr. Stemmer era la de servicios no clasificados en otra parte, cuando en realidad los servicios facturados fueron venta y reparación de cortinas metálicas, por lo que considera que ello no implica nada irregular en razón de que no existe en el nomenclador de AFIP una actividad que estrictamente subsuma la actividad comercial desarrollada.

Esgrime que el proveedor Stemmer fue incluido en la base de facturación apócrifa con posterioridad a gran parte de las operaciones concertadas (con fecha 31/05/2017 y publicación del 6/03/2018) y sobre la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y materiales remarca que dicha circunstancia le resulta totalmente ajena ya que el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales no es hábil para poner en entredicho la verdadera prestación de servicios facturados. Sin perjuicio de lo cual, repara que dado que en el rubro en el cual se desempeñaba el Sr. Stemmer (herrero con especialización en reparaciones de cortinas metálicas) predominaba la informalidad fiscal, por cuestiones de prudencia, al momento de pagar las facturas emitidas le retuvo el 100% del débito fiscal que dicho contribuyente debía ingresar al Fisco Nacional, suma que luego fue ingresada en concepto de retención.

En lo que hace al pago de las operaciones apunta que las facturas se cancelaron con cheques cruzados no a la orden y que también de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas surgía que el Sr. Stemmer negociaba los cartulares con agentes bursátiles, lo cual justificaría la diferencia entre sus ventas y sus depósitos bancarios, sin que ello constituya un ilícito y/o irregularidad alguna. Apunta que la existencia del pago, de las retenciones impositivas y el estricto cumplimiento de la reglamentación establecida por la AFIP (emisión de cheques cruzados no a la orden) para la cancelación de las facturas, implican un indicio que demuestra las operaciones celebradas.

Critica que el ente fiscal haya entendido que no había una relación razonable entre los insumos adquiridos y las

prestaciones de servicios facturadas, al entender que el valor de la prestación está dado por una serie de factores entre los cuales está el trabajo personal de quien realiza la tarea, sin que los insumos incorporados puedan influir en forma importante en la configuración del precio pagado, a lo que agrega que además los insumos los compró a proveedores cuyas facturas se incorporaron al expediente administrativo.

Afirma que la inexistencia de bienes registrables nada prueba en cuanto a la capacidad económica y/u operativa del Sr. Stemmer para brindar los servicios cuestionados, más aún cuando las tareas efectuadas solo requerían de la utilización de herramientas y maquinaria propia del trabajo de herrería. Indica que en las actuaciones se acreditó que poseía herramientas, las que habían sido adquiridas a la firma Bulonera Güemes de Gustavo Pugliese.

Concluye en que en el expediente administrativo por el cual se cargó al Sr. Stemmer como proveedor apócrifo no existían ni siquiera lo más mínimos indicios que permitieran considerarlo sin capacidad operativa.

Hace saber que el Sr. Stemmer era una persona de reconocida trayectoria en su rubro, ya que además, era proveedor habitual de todo el sector supermercadista, el que claramente tiene muchísimas cortinas metálicas en sus instalaciones y requiere reparaciones de urgencia para no tener que discontinuar sus operaciones en momento alguno con el costo que ello conlleva.

Considera, por los argumentos desarrollados, que no existen elementos para impugnar la facturación del proveedor Stemmer.

En forma subsidiaria, arguye que el Fisco no puede pretender que “operaciones inexistentes” hayan generado obligaciones de ingreso en concepto de impuestos retenidos, por lo que advierte que los importes retenidos e ingresados importan claramente un enriquecimiento sin causa, por lo que deben ser deducidos.

En lo que hace al ajuste efectuado en concepto de salidas no documentadas sostiene su improcedencia con fundamento en que los pagos efectuados tuvieron por objeto cancelar las facturas de un proveedor, encontrándose claramente individualizados los beneficiarios de los pagos. Insiste en que todas las erogaciones fueron efectuadas mediante cheques cruzados no a la orden emitidos a nombre de los sujetos emisores de las correspondientes facturas que dichos cheques cancelaban, por ello aduce que no se dan los supuestos requeridos por el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Rechaza la aplicación de intereses resarcitorios al no existir deuda en concepto de capital ni mora culpable que habilite su devengamiento.

Manifiesta que resultan ilegítimas las multas aplicadas a raíz de la presunta omisión de ingreso de los impuestos determinados, al carecer de fundamentos fácticos y jurídicos debido a la ausencia de perjuicio fiscal. No obstante, repara en que los ajustes se basaron en presunciones al referir a indicios graves, precisos y concordantes para presumir la inexistencia de las operaciones comerciales, lo que impide que se pueda considerar la figura infraccional prevista en el artículo 46 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.). Mientras que con respecto al Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas hace hincapié en la falta de presentación de declaraciones juradas para su ingreso.

Por último, ofrece prueba documental y testimonial y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2023-110719024-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Expresa que los ajustes se fundaron en el cómputo en sus declaraciones juradas de créditos fiscales y costos por servicios respaldados por facturación tildada de apócrifa emitida por Andrés Alberto Santos y Jorge Alberto Stemmer, respecto de las cuales se detectaron indicios graves, precisos y concordantes que permitieron inferir su aprocrificidad, así como también se verificaron salidas no documentadas constituidas por erogaciones de fondos vinculadas a servicios respaldados por los comprobantes apócrifos emitidos por los mencionados supuestos proveedores.

Indica que con relación al proveedor Andrés Alberto Santos la actora manifestó que no iba a efectuar defensa o refutación alguna de los ajustes vinculados a la facturación de este proveedor, atento a que no pudo garantizar que se hayan documentado sus trabajos, y dado que los indicios de ser un proveedor apócrifo surgían de las constancias del expediente administrativo y por ser muy poco significativos los importes facturados, por lo que resalta que en forma expresa aceptó dicho cargo.

Reseña las irregularidades advertidas con respecto al proveedor Jorge Alberto Stemmer y remite a las consideraciones vertidas por el Juez Administrativo.

Apunta que la diferencia de tiempo mencionada por la recurrente en la carga del proveedor en la Base Apoc de modo alguno puede adjudicarse en su favor dado que, efectivamente, la incorporación a dicha base fue el resultado de tareas de investigación de los hechos y de la prueba recabada u ofrecida por el propio contribuyente en el marco de fiscalizaciones que comprendieron necesariamente períodos anteriores a dicha incorporación. Sin perjuicio de ello, expone que la inclusión o no del proveedor en la citada base no comporta un factor esencial sino que lo concreto y decisivo son las múltiples inconsistencias que tornan inverosímiles las operaciones dado la imposibilidad de la concreta prestación por quien se sostiene que la prestó.

Reafirma que los agravios vertidos no poseen entidad alguna para conmover la realidad material de la operatoria observada, cual es que el supuesto proveedor no posee capacidad para efectuar los servicios por los conceptos e importantes montos facturados.

En lo atinente al cumplimiento de las formalidades que las operatorias cuestionadas requieren, señala que tales extremos bajo ningún concepto se presentan como suficientes para afectar el criterio fiscal, ya que el carácter de “apócrifo” de un comprobante no está dado por la existencia formal o no de la persona física o jurídica que lo emite, sino por el hecho de que estos agentes económicos tengan real capacidad operativa y financiera para prestar los servicios, así como también que efectivamente los hayan prestado, resultando que en autos el sujeto emisor de la documentación impugnada no estaba en condiciones posibles de prestar, durante los períodos ajustados, los servicios por los que se emitieron las facturas analizadas.

Respecto a los agravios vertidos con relación al circuito de pagos, reitera que todos los supuestos servicios fueron abonados mediante cheques emitidos por la recurrente a nombre del proveedor objetado, sin que este los haya cobrado en atención que la emisión a su nombre no prueba su origen ni su real intervención.

Pide que se confirmen los ajustes realizados con fundamento en que las inconsistencias verificadas son contundentes para avalar que el proveedor Jorge Alberto Stemmer no tenía capacidad para prestar los servicios objeto de la facturación impugnada.

Defiende la aplicación de los intereses resarcitorios liquidados dado la procedencia de los cargos fiscales, los que fueron liquidados según el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal.

Niega que los ajustes posean una base presunta como afirma la recurrente para desacreditar las sanciones

aplicadas, verificándose los elementos objetivo y subjetivo para su procedencia ya que mediante el uso de facturas apócrifas incrementó indebidamente el cómputo de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y los gastos en el Impuesto a las Ganancias, disminuyendo de esta manera su carga impositiva. Agrega que también se verificó el tipo doloso previsto en el art. 46 de la ley de rito fiscal con relación al Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas atento la existencia de erogaciones respaldadas con comprobantes manifiestamente apócrifos.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia invocada, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2024-13565903-APN-VOCXII#TFN se rechazó la prueba testimonial ofrecida al ser inconducente y dilatoria su producción, sin que la recurrente opusiera algún reparo.

Con PV-2024-36716730-APN-VOCXII#TFNse elevaron los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2024-50301277-APN-VOCXII#TFNse pasan los autos para sentencia.

IV.- Que corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que la recurrente Maycar S.A. tiene como actividad principal declarada la venta al por menor en supermercados bajo el nombre comercial de “Vital” y cierra sus ejercicios fiscales el 30 de junio de cada año.

Con relación al proveedor Jorge Alberto Stemmer se corroboró que el servicio que le habría prestado fue de provisión y colocación de cortinas metálicas en sus sucursales y depósitos, quien se encuentra cargado en la base eApoc bajo la condición “sin capacidad económica”.

Que la relación comercial reflejada en las facturas fue cuestionada debido a que el mismo no pudo ser localizado en su domicilio fiscal, ya que según el ente fiscal se trataba de una casa particular abandonada, ni en los domicilios alternativos, así como tampoco pudo obtenerse información precisa sobre su paradero.

Se advirtió que no había correlación entre sus compras y ventas, no poseía alta como empleador, figuraba en ANSES como pensionado y tampoco poseía a su nombre inmuebles registrables.

También se verificó que registraba ventas, por el régimen de facturas electrónicas, por un total de $19.630.369,89 por los períodos fiscales 2015 a 2018, siendo Maycar S.A. una de sus principales usuarias. En lo que hace a sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2014 a 2016 fueron presentadas en cero, sin movimientos, mientras que las del Impuesto al Valor Agregado fueron presentadas hasta el período fiscal 6/2017 (14/7/2017), arrojando todas ellas saldos a su favor, a pesar de exteriorizar montos de débito fiscal superiores a los facturados a Maycar S.A., debido al cómputo de retenciones, percepciones y pagos a cuenta a su favor, lo que se correspondería con lo informado por la recurrente cuando menciona que efectuó retenciones del 100% del débito fiscal facturado.

Se analizaron las pólizas de seguro por accidentes personales cuyos asegurados eran los Sres. Enrique Román Ledesma, Marcelo Pablo Vázquez y Daniel Alejandro Escobar, sin que se haya verificado el ingreso de los mismos a las distintas sucursales de Maycar S.A., o aportado indicación sobre cuáles fueron los trabajos realizados, cantidad, fechas u otros datos que acrediten su efectiva labor. Por otro lado, también se reparó en que las fechas de vigencia de las coberturas no correspondían con las supuestas fechas de prestación de las tareas sindicadas al proveedor Stemmer. Respecto de los Sres. Vázquez y Escobar se precisó que no pudieron ser

localizados.

Se señala que en una fiscalización anterior la actora brindó un acta de manifestación suscripta por Escribana Pública fechada el 16/01/2019, en la que el proveedor reconocía haber prestado servicios a la firma, la que fue desestimada en razón de que ninguna documentación o probanza fue arrimada en respaldo de tales manifestaciones, habiendo además el Sr. Stemmer expresado que habría prestado servicios para varias empresas sin especificar sobre ellas o de qué trabajos se trató (act. adm., fs. 17/22 del IF-2021-01609179-AFIP-EQF1FDVFE1G#SDGOIGC agregado en autos por IF-2023-111279110-APN-DTD#JGM).

Por lo expuesto en forma precedente, el personal fiscalizador procedió a impugnar el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al valor Agregado y la deducción de gastos/costos en el Impuesto a las Ganancias originados en la facturación extendida por el supuesto proveedor Stemmer.

Sobre los pagos se detalla que el Sr. Stemmer no cobró ni depositó en sus cuentas bancarias ninguno de los cheques con los que la empresa recurrente le habría abonado sus servicios, sino que todos, por un total de $10.378.934,57 fueron endosados a nombre de diferentes sociedades o mutuales. Ello así, en razón del endoso efectuado por el proveedor, los beneficiarios fueron las siguientes empresas: Servicios Integrales Ahora, Trader Global S.A., Sudeste Valores S.A., Sistema Integral de Cobros y Pagos S.R.L., Pago Ya S.A., Asociación Mutual de Cooperación a Emprendimientos Argentinos, Del Norte Recaudaciones S.R.L., Recuya S.R.L.

Por ello, se consideraron a las erogaciones salidas de fondos no documentadas debido a que no se acreditó la existencia de dicho sujeto como proveedor de la recurrente y por ende como beneficiario de los fondos, al no haberse demostrado la efectiva prestación del servicio y su correspondiente contraprestación, destinada a obtener, mantener y conservar rentas gravadas.

V.- Que en primer lugar cabe hace notar, conforme también repara el representante fiscal, que al esgrimir sus agravios Maycar S.A. únicamente articula su defensa con relación a la impugnación de la facturación supuestamente emitida por el Sr. Jorge Alberto Stemmer, sin incluir argumentación alguna en orden a refutar el cuestionamiento de las facturas extendidas por el otro proveedor, Andrés Alberto Santos, el que conforme informó la recurrente facturó por provisión de pisos, desmonte de pisos existentes, realización de carpeta, nivelación, reparación, pulido y plastificado (act. adm, fs. 16, IF-2021-01609179-AFIP-EQF1FDVFE1G#SDGOIGC agregado en autos por IF-2023-111279110-APN-DTD#JGM).

Que en sede administrativa, según los actos apelados, al presentar su descargo (act. adm., IF-2022-02170039-AFIP-SDE6DVDEOB#SDGOIGC agregado en autos por IF-2023-111287742-APN-DTD#JGM), expresó que “ *corresponde señalar que, atento a que el contribuyente no puede garantizar que un proveedor efectivamente contratado por la empresa haya documentado sus trabajos entregando facturas del proveedor Andrés Alberto Santos, cuyos indicios de ser un proveedor apócrifo surgen a las claras de las constancias del expediente administrativo, y siendo muy poco significativos los importes facturados por este proveedor, no va a efectuarse defensa o refutación alguna de los ajustes vinculados a la facturación de este proveedor, sin perjuicio de aclararse que, al momento de contratarse al proveedor que efectivamente realizó las tareas que se documentaron con estas facturas, Maycar SA adoptó -como en todos los demás casos- todos los recaudos a su disposición para evitar este tipo de situaciones.*”

A lo que agregó que “*…no ha podido encontrar en sus registros y/o documentación comercial, elementos que permitan individualizar a las personas que efectivamente brindaron el servicio o locación de obra documentadas por el proveedor Santos y, por lo tanto, acepta en forma expresa estos ajustes fiscales, sin que esto importe en*

modo alguno reconocer que en momento u ocasión alguna haya pretendido deducir gastos improcedentes o computarse créditos fiscales no vinculados a operaciones comerciales reales celebrados por la compañía."

Sin perjuicio de lo cual, se dejó constancia que, a pesar de sus expresiones, la apelante no rectificó las declaraciones juradas observadas ni tampoco ingresó el saldo resultante del ajuste vinculado a las operaciones con Andrés Alberto Santos.

Por lo que teniendo en cuenta las inconsistencias detectadas por el personal fiscalizador sobre la situación del proveedor Andrés Alberto Santos (con IF-2023-111277028-APN-DTD#JGM se agregan las actuaciones seguidas con relación al mismo y a fs. 1003/1016 el Informe final de inspección, cpo. Principal VI, IF-2021-01609179-AFIP-EQF1FDVFE1G#SDGOIGC agregado en autos por IF-2023-111279110-APN-DTD#JGM) que ponen en duda la veracidad del vínculo comercial con Maycar S.A., sin que se agreguen en autos constancias y/o probanzas que desacrediten la postura fiscal, corresponde confirmar el ajuste efectuado en los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias – Salidas no Documentadas en lo que hace a la facturación supuestamente emitida por el mismo.

VI.- Que ello así, se deben analizar los agravios esbozados por Maycar S.A. con relación a las determinaciones de oficio apeladas en lo que hace al proveedor Jorge Alberto Stemmer junto con las constancias documentales agregadas en la causa.

Que con IF-2023-111055364-APN-DTD#JGM la actora denuncia como hecho nuevo el dictado de la sentencia de fecha 18 de septiembre de 2023, en los autos caratulados "Maycar S.A. s/infracción ley 24.769" Expediente Nro. 15.056 (CPE 630/2023), en trámite por ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 4, Secretaría Nro. 7, la que le fue notificada el mismo día.

Expone que la referida causa se inició por la denuncia penal que formuló la AFIP-DGI por la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas, vinculada a los pagos de las facturas realizadas al proveedor Jorge Alberto Stemmer.

Remarca que el Juez en lo Penal llegó a la conclusión de que el delito denunciado no se cometió y que los servicios facturados fueron efectivamente prestados, para lo cual se tuvo en cuenta la totalidad de las constancias administrativas que fueron acompañadas por la AFIP-DGI y que demostraron que los actos administrativos impugnados omitieron considerar, y en muchos casos hasta siquiera mencionar, hechos contundentes que acreditaban la real prestación de los servicios por parte del proveedor. Peticiona que se tenga en cuenta lo resuelto al momento de dictarse sentencia en la presente causa.

Con IF-2023-148819613-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional respondió el traslado conferido y hace saber que conforme información brindada por la Dependencia con competencia en la materia, la sentencia de fecha 18 de septiembre de 2023 dictada en el marco del Expte. N° 15056 (CPE 630/2023) en trámite ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 4 Secretaría N° 7, "Maycar S.A. s/infracción ley 24.769", se encuentra firme.

Que asi planteada la cuestión a resolver, previo a analizar la procedencia del ajuste discutido en autos, estimo pertinente, a tenor de lo resuelto en la sentencia dictada en el fuero penal, efectuar algunas consideraciones con relación al art. 20 de la ley N° 24.769 y su implicancia para este Tribunal Fiscal.

Que la prueba constituye un elemento esencial en el proceso para llegar a la verdad. Siguiendo a Friedenberg "probar es demostrar a otro la conformidad con la realidad de una afirmación sobre un hecho o cosa". Dentro de los diversos medios probatorios se destacan las documentales, informativas, testimoniales, periciales. Entre estas

últimas aparecen aquellas que avanzan más allá de un estricto alcance pormenorizador o descriptivo, ya que la descripción de los hechos se pueden complementar con una valoración profesional y con las conclusiones a las que arriban por innumerables caminos los expertos.

Que en el marco del derecho tributario general y su vinculación con el derecho tributario penal existen normas que intentan compatibilizar ambas ramas a fin de minimizar las contradicciones entre uno y otro pero sin quitarles su propia independencia.

Que ello así el artículo 20 de la Ley N° 24.769 prevé que "la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos". Esta previsión ratifica la independencia en la aplicación de los principios tributarios respecto de los penales y la simultaneidad de ambos procesos.

Que, sin embargo, el legislador hace un tratamiento diferencial en cuanto al derecho represivo ya que con la intención de coordinar los resultados de ambos procesos, aquí condiciona la aplicación de sanciones en el marco de la Ley N° 11.683 a que haya existido sentencia definitiva en sede penal. Sólo a partir de allí queda activada la facultad de la Administración para aplicar sanciones, en caso de corresponder, previendo la ley solo una restricción a ese fin, "….sin alterar las declaraciones de **hechos** contenidas en la sentencia judicial.".

Que sin duda frente a esta previsión en la práctica se puede presentar que se dicte en primera instancia cualquiera de las dos sentencias, la "tributaria" o la "penal". Si fuese esta última, cualquiera haya sido el resultado de la misma, no obstaculiza ni invade la función de la Administración Fiscal ni la de este Tribunal para expedirse en el plano jurídico-tributario ya que la única restricción radica en respetar la descripción de "los hechos" que provienen del fuero penal. Y ello guarda absoluta razonabilidad para no caer en contradicciones entre una jurisdicción y otra. Implícitamente cuando la ley no restringe ni prohíbe deben considerarse vigentes los términos de la legislación aplicable, en este caso en particular la Ley N° 11.683.

En la práctica los hechos tratan de demostrarse –para recibir la calidad de verídicos- mediante las pruebas y entre ellas las pericias. Pero debe reiterarse que los informes periciales no necesariamente se circunscriben a la descripción de hechos, sino que también incluyen valoraciones o conclusiones u opiniones que forman parte de un análisis subjetivo, inclusive con opiniones en el campo jurídico-tributario, avanzando de esta forma sobre la competencia jurisdiccional reservada al Tribunal Fiscal o sobre las propias funciones de la Administración Tributaria.

Ante ello corresponde delimitar en cada caso lo que conforma la "declaración o descripción de los hechos" del resto de las cuestiones que no integran las restricciones al accionar de la AFIP al momento de aplicar el régimen sancionatorio administrativo- o del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

Que en ese sentido, podríamos citar distintos supuestos en pos de sustentar el criterio: a) determinar si un determinado ingreso constituye una ganancia gravada o no frente al Impuesto a las Ganancias/Valor Agregado constituiría una cuestión de pleno derecho que no entra en crisis con el último párrafo del artículo 20 de la Ley 24.769, por dos razones, primero y en forma excluyente porque no se trata de un tema vinculado con el derecho represivo y segundo porque aun prescindiendo de dicha conclusión no se refiere a "la descripción de los hechos" sino a la "valoración" de los mismos, labor que sólo puede ser desarrollada en el ámbito del juez natural o jurisdiccional; b) Podría plantearse una coincidencia entre el fuero penal y el ámbito de la Ley N° 11.683 en todos

los aspectos objetivos que permiten calificar a un proveedor como apócrifo, pero sobre ellos podría recaer una valoración distinta en orden a los principios que rigen una y otra rama.

Que en definitiva, únicamente la declaración de hechos es la que no podría alterarse en el ámbito del derecho represivo previsto en la Ley N° 11.683, limitación que no abarca su valoración.

Que efectuadas dichas aclaraciones, cabe traer a colación aquellas manifestaciones vertidas por el Juez en lo Penal Económico en la sentencia agregada en autos por RE-2023-111054442-APN-DTD#JGM y que, sin perjuicio de lo expuesto en el párrafo precedente, resultan relevantes para la resolución de la presente causa.

Allí se dijo que "*…2º) en principio, los hechos denunciados encontrarían adecuación típica en las previsiones del artículo 2º inciso d) del Régimen Penal Tributario establecido por el artículo 279 de la ley 27.430…*"

"*4º) Que, respecto al hecho denunciado y luego de un análisis profundo de la documentación aportada por el denunciante y la prueba producida en autos, adelanto que la hipótesis delictiva traída a conocimiento no encuentra sustento en las constancias incorporadas a la causa, por lo que corresponderá adoptar una decisión remisoria.*

En efecto, en primer lugar cabe mencionar que, si bien en el marco de la orden de inspección seguida contra MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA se formularon observaciones respecto a los proveedores que el fisco consideró apócrifos Andrés Alberto SANTOS y Jorge Alberto STEMMER, de la mera lectura del informe de determinación de deuda y los papeles de trabajo adjuntos, se observa que en el período denunciado, solamente se registraron facturas de STEMMER y no de SANTOS, cuyas facturas se registraron en períodos distintos.

Por su parte, existen numerosos elementos de prueba que permiten descartar que Jorge Alberto STEMMER se trate efectivamente de un proveedor apócrifo, toda vez que más allá de ciertas inconsistencias o deficiencias en el desarrollo de su actividad comercial y su situación impositiva, pudo corroborarse que el nombrado prestó efectivamente servicios a la firma denunciada.

Como sustento de aquello, cabe mencionar que se recibió declaración testimonial a dos personas (Enrique Ramón LEDESMA y Walter Oscar SOZA) que corroboraron haber sido empleados de Jorge Alberto STEMMER y haber realizado servicios similares a los documentados, incluso confirmaron que MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA (que opera bajo el nombre de fantasía SUPERMERCADO VITAL) fue efectivamente cliente.

En su declaración testimonial Enrique Ramón LEDESMA, manifestó respecto de Jorge Alberto STEMMER: "Trabajé para él aproximadamente desde fines de 2015 hasta fines de 2019; unos cuatro años. Hacíamos mantenimiento general (pero mayormente herrería) para las empresas VITAL, COTO, CARREFOUR, FARMACITY y algunos trabajos en domicilios particulares… El tenía su oficina en La Tablada, en la calle Asturias. No recuerdo la altura, pero una de las entrecalles era Godoy Cruz si mal no recuerdo".

Al preguntársele si trabajando para Jorge Alberto STEMMER realizó tareas de provisión, reparación y colocación de cortinas metálicas, rejas y portones para MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA (toda vez que estos fueron los conceptos facturados), contestó: "si, lo hicimos. Fueron varias veces. Mayormente eran urgencias en distintos locales; a diario; nos llamaban cuando hacía falta reparar algo. Reforzábamos y reparábamos cortinas y los motores en los distintos locales de VITAL. Durante esa época lo hacíamos de lunes a sábado. Todos los días", luego agregó "cuando nos presentábamos en la vigilancia de los supermercados VITAL para ingresar, teníamos que presentar el documento de identidad y el seguro; sino no nos dejaban entrar. Recuerdo que en un momento el seguro era de SANCOR y en otro momento fue de FEDERACION PATRONAL".

Asimismo también indicó que: "VITAL era el proveedor que más trabajo nos daba cuando estábamos con STEMMER. Cuando Jorge empezó a tener problemas con la AFIP no podía facturar más para VITAL por lo que empezó a tener problemas económicos y no nos podía pagar los sueldos a nosotros. STEMMER nos pagaba semanalmente en efectivo, y empezó a tener problemas para pagarnos. Esto sucedió aproximadamente en 2017 o 2018 y yo dejé de trabajar definitivamente con STEMMER en 2019… usábamos máquinas de soldar; amoladora; máquinas de agujerear y en algunos casos malacate. Estas herramientas eran de STEMMER. Nos proveía el vehículo y las herramientas. Tenía una Kangoo que no estaba a su nombre y él tenía un Fiat Duna Weekend…".

En el caso del testigo Walter Oscar SOZA, afirmó haber trabajado para Jorge Alberto STEMMER haciendo trabajos de herrería. Que éste tenía su taller en la localidad de La Tablada, Provincia de Buenos Aires. Agregó que realizaron trabajos para MAYCAR S.A., apuntando: "reparamos e instalamos cortinas y pusimos rejas de seguridad a las cortinas para que no las puedan abrir. Se llaman "tortugas" esas piezas y lo tengo muy presente porque las hacía yo. Íbamos a VITAL y a otros mayoristas…". Además, agregó para realizar los trabajos en MAYCAR SOCIEDAD ANONIMA "Nos pedían el documento; la autorización de la empresa VITAL y el seguro para poder entrar. No recuerdo en que compañía teníamos seguro porque eso lo gestionaba la administrativa de STEMMER".

Por último, agregó que "las herramientas las proveía STEMMER. Eran las herramientas clásicas como amoladoras, agujereadoras y todas herramientas de mano. Íbamos a trabajar en un vehículo que tenía STEMMER que tenía una Fiat familiar; la Weekend…".

5°) Que, se requirió a la compañía SANCOR SEGUROS S.A. para que informe respecto de las pólizas de seguro Nro. 5661975 y 6124686 (que surgían de las actuaciones administrativas, cfr. expediente 10695-794-2018 "STEMMER JORGE ALBERTO", fs. 879/880) y de la respuesta surge que efectivamente se trata de pólizas de seguros de accidentes personales contratadas por STEMMER, en favor de distintas personas, que se incluye a Enrique Ramón LEDESMA (empleado mencionado en el considerando anterior), lo que corrobora el vínculo laboral existente entre ellos.

6°) Que, sumado a lo antedicho, cabe mencionar diversas constancias que obraban ya en los antecedentes administrativos que sirvieron de base a la denuncia, que ponen en duda el carácter apócrifo de STEMMER como proveedor de la firma denunciada. A saber:

a) La IMPRENTA PUCARA, ubicada en la calle Cerrito 5187 de La Tablada, Pcia, de Buenos Aires, aportó las constancias que dan cuenta de la impresión de varios talonarios de facturas para Jorge Alberto STEMMER entre los años 2012 a 2015. Cabe mencionar que la ubicación de esta imprenta resulta cercana al domicilio donde habría funcionado la herrería de STEMMER (confr. Actuación 10695-794-2018 "STEMMER JORGE ALBERTO" agregada a la Actuación IF-2021-01608889-AFIP – documentos digitales agregados en LEX100).

b) la sociedad BULONERA GUEMES de la localidad de la Tablada, aportó listados de facturas emitidas a Jorge Alberto STEMMER entre enero de 2015 y julio de 2017, relacionada con la compra por parte de STEMMER de gran cantidad de material relacionado con su giro comercial, como ser amoladoras, taladros, mechas, discos de corte, bulones, brocas, llaves, tubos, alambre, llaves, etc.

De las constancias acompañadas por la proveedora de STEMMER también puede advertirse que la compra de materiales relacionados con los trabajos de herrería por parte del nombrado, tuvo un incremento significativo durante la época de los hechos investigados en estos autos. En efecto, justamente durante la época en la que la denunciante argumenta que STEMMER facturó servicios que no presto en la realidad, es el momento en que

STEMMER adquirió mayor cantidad de materiales y herramientas para realizar los trabajos que se pretenden no realizados (confr. fs. 297 a 479 de la Actuación 10695-794-2018 "STEMMER JORGE ALBERTO" agregada a la Actuación IF-2021-01608889-AFIP – documentos digitales agregados en LEX100).

c) En el mismo sentido, la sociedad ITALPERFIL S.H. acompañó varias facturas de venta de chapa galvanizada reforzada a Jorge Alberto STEMMER durante el período investigado (confr. último cuerpo de la Actuación 10695-794-2018 "STEMMER JORGE ALBERTO" agregada a la Actuación IF-2021-01608889-AFIP – documentos digitales agregados en LEX100).

d) TRADER GLOBAL S.A. con domicilio en la calle 25 de mayo 293 de esta CABA, informó que Jorge Alberto STEMMER resultaba cliente de esa compañía financiera y, a la época de los sucesos investigados, descontó gran cantidad de cheques librados por la sociedad MAYCAR S.A. (nuevo Banco Industrial de Azul) y por JUMBO RETAIL (Banco de Galicia) (confr. fs. 482/522 de la Actuación 10695-794-2018 "STEMMER JORGE ALBERTO" agregada a la Actuación IF-2021-01608889-AFIP – documentos digitales agregados en LEX100).

e) existe también agregada a las actuaciones administrativas una declaración realizada por el propio Jorge Alberto STEMMER ante escribano público en la reconoce y explica cuáles fueron los trabajos cuestionados para MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA (confr. descargo acompañado por la denunciada ante la AFIP, agregado digitalmente en autos).

f) MAYCAR S.A. acompañó una serie de correos electrónicos internos que reflejan las tratativas y reclamos de reparaciones efectuados por distintas sucursales, y que motivaron la contratación de Jorge Alberto STEMMER para la realización de los trabajos.

g) en cuanto al domicilio donde habría desarrollado su actividad STEMMER, surge que cuando los funcionarios intervinientes se constituyeron en el domicilio de la calle Asturias 5679 de La Tablada, Provincia de Buenos Aires y labraron el acta del 26/02/2021 en el marco de la cual les fue informado por el propietario del inmueble (titular del DNI 16.577.138) que el local se lo alquilaba a Jorge Alberto STEMMER "…hasta hace aproximadamente dos años; que el mismo tenía en el local un taller de reparación de portones y cortinas metálicas" (confr. fs. 871 del Cuerpo de Fiscalización Actuación 10695-794-2018 "STEMMER JORGE ALBERTO" agregada a la Actuación IF-2021-01608889-AFIP – documentos digitales agregados en LEX100).

Cabe resaltar que el domicilio mencionado, resulta coincidente con el que informaron en autos los empleados que fueron citados a prestar declaración testimonial en autos.

7º) Que, todos los elementos reseñados hasta este punto, indicarían que el hecho investigado en autos no se cometió, pues no resulta posible sostener que Jorge Alberto STEMMER se trate de un proveedor falso, teniendo en cuenta que habría tenido un taller en el domicilio que registró, empleados confirmaron haber trabajado para él y específicamente haber prestado los servicios para MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA que se cuestionan en autos, registró proveedores al momento de los hechos y descontó los cheque que recibió como pago, ante una sociedad que confirmó tal circunstancia.

En efecto, todos los elementos incorporados en autos dan cuenta de que Jorge Alberto STEMMER no resultaría un proveedor apócrifo documentado por MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA para evadir el pago de obligaciones tributarias.

Ello, sin perjuicio de las irregularidades en las que pudo haber incurrido en cuanto a su situación tributaria personal, circunstancia que no resulta imputable a MAYCAR S.A., ni surgen elementos que indiquen su

conocimiento o colaboración por parte de la firma investigada.

Todo ello, impone como única conclusión posible que los hechos denunciados no se cometieron; toda vez que Jorge Alberto STEMMER efectivamente presto servicios de reparación y mantenimiento de cortinas metálicas en los locales de MAYCAR S.A. durante el período comprendido entre junio de 2016 y junio de 2017."

Que sobre lo expuesto, se resolvió dictar el sobreseimiento total y definitivo respecto de MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA representada por su Presidente Eduardo Javier POCHINKI, por cuanto el hecho investigado no se cometió, con la expresa mención de que la formación del presente sumario no afectó el buen nombre y honor de que hubiera gozado (artículo 336 inciso 3º del C.P.P.N.).

VII.- Que en la sentencia penal se realizó un exhaustivo análisis de las probanzas documentales y principalmente de las declaraciones testimoniales brindadas por los empleados del Sr. Stemmer, lo que junto con los sólidos argumentos defensivos expuestos por la recurrente en su escrito recursivo, permiten arribar a la conclusión de que el proveedor Jorge Raúl Stemmer prestó efectivamente los servicios reflejados en las facturas a la firma Maycar S.A.

Que si bien la sentencia penal se pronunció en lo que hace al período fiscal 2017 y en particular por la posible comisión del tipo penal evasión agravada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas, lo cierto es que las probanzas tenidas en consideración no solo hacen referencia a dicho período fiscal sino que abarcan los restantes períodos fiscales que fueron liquidados e intimados, resultando válidas las conclusiones arribadas también para sostener la legitimidad para la deducción del gasto/costo en el Impuesto a las Ganancias y el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

Que la recurrente logró en autos reconstruir el circuito comercial con el proveedor al arrimar no solo constancias documentales, como son las facturas, remitos y órdenes de pago, sino principalmente con los testimonios dados por los empleados del proveedor en sede penal, a lo que se agregó también la acreditación de que el Sr. Stemmer disponía de las herramientas y equipos necesarios para cumplir los trabajos encargados, lo que da cuenta de su real dedicación al rubro de la herrería, agregándose también que la imprenta dio cuenta de la impresión de las facturas.

A todo ello se añade que el proveedor oportunamente pudo ser localizado, sin que resulte un dato menor que por acta ante Escribana Pública el Sr. Stemmer, ratificó que efectuó trabajos para la firma Maycar S.A., consistentes en la provisión, reparación y colocación de cortinas metálicas, rejas y portones y si bien hizo referencia a las facturas correspondientes al año 2017 y sus medios de pago, lo cierto es que de la documental acompañada (facturas, remitos, órdenes de pago) se observa que hubo continuidad temporal en la prestación de tareas de reparación e instalación de las cortinas en los distintos locales comerciales de la firma, lo que da cuenta que fue el citado proveedor quien cumplió con dichos trabajos a través de sus empleados como quedó acreditado al disponer también de los equipos e insumos necesarios. (act. adm., fs. 17/22 del IF-2021-01609179-AFIP-EQF1FDVFE1G#SDGOIGC agregado en autos por IF-2023-111279110-APN-DTD#JGM).

En lo que hace al circuito de pagos si bien el ente fiscal cuestionó que los cheques fueron finalmente cobrados por distintas empresas en virtud de los endosos hechos por el proveedor, lo cierto es que los mismos se emitieron a nombre del Sr. Stemmer, y en sede penal resultó corroborado que una de las financieras ratificó que el nombrado descontaba los cheques.

Que en este caso particular, resulta relevante el completo desarrollo argumentativo desplegado por la apelante, por el cual refuta una por una las argumentaciones sostenidas por el Fisco en los actos apelados, todo lo cual

permite rebatir la postura fiscal al ser contundentes los elementos reunidos en orden a demostrar la existencia del proveedor y la consecuente prestación de los servicios facturados y los incumplimientos del Sr. Stemmer no le son imputables a Maycar S.A.

Que por lo expuesto, voto por dejar sin efectos las resoluciones determinativas dictadas con relación al ajuste vinculado con el proveedor Jorge Alberto Stemmer, por lo no deben ser tratadas las restantes cuestiones planteadas por la recurrente en su defensa.

VIII.- Que dado lo resuelto en el Considerando V con relación al proveedor Andrés Alberto Santos corresponde referirse a los intereses resarcitorios reclamados en los actos recurridos y las sanciones aplicadas con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que los intereses resarcitorios deben ser confirmados en la proporción correspondiente al ser la consecuencia de la existencia de deudas impositivas impagas a su vencimiento y haber sido liquidados de conformidad con las normas establecidas al efecto por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

En lo que hace a las multas cabe traer a colación nuevamente que la recurrente no expuso agravios sobre el fondo de la cuestión, por lo que teniendo en cuenta que no se advirtieron elementos que justifiquen una dispensa y/o reencuadre, corresponde disponer su confirmación.

IX.- Por lo expuesto, voto por confirmar parcialmente las resoluciones apeladas. Costas según los respectivos vencimientos.

Ello así, corresponde ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar las obligaciones tributarias de acuerdo con lo decidido en los Considerandos precedentes.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas. Costas según los respectivos vencimientos.

2) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar las obligaciones tributarias de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite de conformidad con lo previsto en el artículo 8 del Reglamento de este Tribunal.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 11:56:13 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 14:42:51 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 14:42:52 -03:00