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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-18815379-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Febrero de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) TU MEJOR SOMMIER S.R.L. - 49.117-I - 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. **49.117-I** caratulado **“TU MEJOR SOMMIER S.R.L. s/ recurso de apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I- Que a fs. 39/48vta. se interpuso recurso de apelación contra la Res. 135/2018 que determinó de oficio IVA del período fiscal 08/2016, y en consecuencia, estableció un saldo a favor del contribuyente del segundo párrafo del art. 24 de la ley del gravamen de $ 5.730,97.

II- Que la recurrente interpuso como de previo y especial pronunciamiento la excepción de nulidad del acto administrativo apelado por falta de motivación y ausencia de causa, ya que no se cumplieron con los elementales recaudos para concluir del modo en que el fisco lo hizo, puesto que no se efectuó un examen detallado y razonado que vincule el derecho vigente con el ajuste practicado. Agregó que tampoco permitió la producción de la pericia contable ofrecida que es determinante para arrojar luz sobre las presentes actuaciones. También se agravió de la resolución del 17/04/2018 por la que se le corrió vista de las actuaciones por no habérsela notificado, o por haberlo hecho en forma incorrecta, puesto que se consignó como dirección “Álvarez Thomas 192”, habiéndose salvado de puño y letra por “Álvarez Thomas 198”.

Con relación al fondo del asunto, destacó que para el año 2014 el proyecto comercial de la firma actora no se encontraba organizado con la forma de S.R.L. sino que los actuales socios se encontraban inscriptos frente a la AFIP como monotributistas, por lo que el alta en Mercado Libre (en adelante ML) se realizó a nombre de Laura Fernanda Avero -CUIT 27-29157283-4- en su condición de monotributista, y bajo el nombre de fantasía *“FÁBRICA_DE SOMMIERS”*.

Aclaró que en el año 2016, y con esperanza de crecimiento, se decidió constituir una S.R.L. que lleva el nombre de *“TU MEJOR SOMMIER S.R.L.”* -CUIT 33-71526561-9-, con fecha de contrato social 05/02/2016 y altas impositivas en 07/2016.

Mencionó que el 27/07/2016 rectificó los datos en ML, diferenciando tres etapas: del 03/11/2008 al

01/08/2014, a nombre de Yamil Cardoso; del 01/08/2014 al 31/07/2016, a nombre de Laura Avero y del 01/08/2016 a la actualidad, a nombre de *"TU MEJOR SOMMIER S.R.L."*.

Señaló que el procesamiento de la información para el cambio de titularidad en ML tiene una demora de 30 días, por lo que durante 08/2016 se continuó vendiendo como Laura Avero hasta que, posteriormente, el portal realizó una refacturación a nombre del nuevo titular.

Manifestó que en los portales de comercio electrónico es frecuente que los usuarios posean un sistema de reputación que integra los términos y condiciones del sitio y que refleja la trayectoria de los usuarios vendedores, permitiendo diferenciar el comportamiento que cada uno brinda a través de un indicador.

Destacó que según los términos y condiciones de ML, las cuentas son personales, únicas e intransferibles y está prohibido que un mismo usuario registre o posea más de una cuenta. Agregó que ante un cambio de titularidad jurídica de sus negocios, los comerciantes no abandonan su usuario sino que solicitan la actualización de datos frente al portal.

Sostuvo que como la compra de materia prima y la fabricación de los bienes conlleva una demora de 30 días aproximadamente, los pedidos efectuados en 7 y 8/2016 fueron entregados y facturadas las ventas a través del portal por Laura Avero.

Constató que como el cambio de titularidad operó retroactivamente al 01/08/2016, el fisco pretende imputar las ventas de este período a la S.R.L. cuando en realidad fueron ventas facturadas y pedidos entregados por Laura Avero.

Afirmó la inexistencia del hecho imponible en cabeza de *"TU MEJOR SOMMIER S.R.L."*, con respecto a las ventas informadas por ML para el período 08/2016. Reiteró que las ventas informadas por el portal fueron facturadas por Laura Avero y, consecuentemente, el hecho imponible se encuentra perfeccionado en cabeza de este sujeto que las incorporó en sus DDJJ mensuales de IVA e ingresó el impuesto en tiempo y forma.

Relató que ML ofrece a través del sitio web una plataforma en línea que funciona como los avisos clasificados de un diario tradicional, y que por ello –según su criterio- el perfeccionamiento del hecho imponible en el IVA siempre es una cuestión reservada a las partes contratantes.

Citó doctrina en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoque la resolución apelada.

III- Que a fs. 66/77vta. se presentó el fisco nacional y contestó el traslado del recurso interpuesto. Acompañó los antecedentes administrativos (en adelante aa) y solicitó que oportunamente se rechace el recurso, con costas.

IV- Que a fs. 95 se abrió la causa a prueba, a fs. 130 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 135 se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho el fisco a fs. 140/141vta y la actora a fs. 142/144vta. Finalmente, a fs. 145 se llamaron autos para dictar sentencia.

V- Que primeramente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino sólo 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 tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VI- Que corresponde expedirme con relación a la excepción de nulidad articulada por la actora referida a la falta de motivación y ausencia de causa del acto apelado, como así también la denegatoria de prueba ofrecida sin fundamento alguno; y también respecto de la incorrecta notificación del acto por el que se le confirió vista.

En este sentido, cabe tener presente lo dicho por nuestro Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley, y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Con relación al error en el domicilio consignado en la notificación de la vista dictada el 17/04/2018 (Res. 49/2018), se observa que mediante acto del 24/04/2018 el ente fiscal confirió vista complementaria rectificando el primer considerando del VISTO en el que se indicaba el domicilio del contribuyente y ratificando los términos de la Res. 49/2018. Ambas resoluciones, fueron notificadas efectivamente a la actora (v. fs. 289 y 296, Cpo. Ppal. Nro. 1, aa).

En este sentido, el error en la notificación que fue subsanado por el ente fiscal en forma oportuna, no cercenó el derecho de defensa de la recurrente, pues de los aa surge que la misma se notificó, tomó vista de las actuaciones, solicitó prórroga y, finalmente, contestó la vista otorgada, por lo que no se observa alteración alguna a su derecho de defensa (v. fs. 297, 306, 309/311 y 313/321, Cpo. Ppal. Nro. 1, aa).

Por su parte, la actora también negó validez al acto apelado por considerarlo -en suma- carente de motivación y ausencia de causa en los términos del art. 7 de la ley 19.549. Asimismo, entendió que se ha conculcado su derecho de defensa ante la negativa del fisco a considerar la prueba pericial ofrecida.

Al respecto, cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su dictado. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen emitirlo.

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida en sede administrativa puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa, ya que la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida la actora vio afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso, en atención a que -tal como surge del propio acto apelado- el fisco expuso las razones por las que denegó la

prueba propuesta (v. fs. 28), y, como ya se dijo, la actora tuvo oportunidad de ofrecer nuevamente la prueba ante este Tribunal –como lo hizo- y que fueran anteriormente rechazadas.

En efecto, tal como lo tiene dicho reiteradamente la CSJN *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Del análisis del acto recurrido, como de los aa, surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549) y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución atacada, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez del acto administrativo. Ello así, corresponde **rechazar la excepción de nulidad, con costas.**

VII- Que ahora procede analizar la cuestión de fondo, consistente en la diferencia detectada por el fisco entre el débito fiscal declarado y el informado por ML.

Del informe final de inspección obrante en los aa de la causa, como así también de la resolución apelada, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad de *"Fabricación de sommiers y colchones"* (v. fs. 257/262, Cpo. Ppal. 1, aa).

Al darse inicio a la fiscalización en el IVA por los períodos 7 y 8/2016, el contribuyente aportó copia del contrato social, libro IVA compras y ventas, nota al portal solicitando el cambio de titularidad de la cuenta registrada bajo "Fábrica_de Sommiers", mail de ML informando el cambio a partir del 01/08/2016 y facturas emitidas por el portal al contribuyente en el mes de agosto. Asimismo, presentó un detalle de las operaciones que le envió ML consignando operaciones, número de factura y contribuyente que la habría emitido y las copias de las facturas emitidas por la Sra. Avero y "Tu Mejor Sommier S.R.L." (v. fs. 7/18, 19/171 y 172/175, Cpos. Ppales. Nros. 1 y 2, aa).

En este sentido -a pedido de la fiscalización- ML aportó ficha de registración, detalle de operaciones durante 7 y 8/2016, copia de las facturas y términos y condiciones del sitio (v. fs. 2/30, Cpo. MercadoLibre, aa).

De la lectura de los *"Términos y condiciones del sitio"* – Apartado E) Procedimientos, surge que *"Los usuarios tendrán 21 días para calificar a la contraparte desde la compra en el sitio. Una vez finalizado ese plazo, si no se calificó la operación, se facturará la Comisión por Venta al vendedor. El vendedor tendrá un plazo de 39 días adicionales para calificar. Si en ese período, el vendedor indicara que la operación no se concretó, la Comisión por Venta será bonificada. Una vez vencidos estos plazos, no habrá posibilidad de calificar ni de obtener una bonificación."* (v. fs. 9 cpo. MercadoLibre, aa).

Se dejó constancia que de la ficha de registración se observa que el sitio web consignó como fecha de inicio el 03/11/2008. Sin embargo, remitió dos facturas por sus servicios y una nota de crédito, una emitida en 7/2016 a nombre de Laura Fernanda Avero y los otros dos documentos en 8/2016 a nombre de "Tu

Mejor Sommier S.R.L.” Teniendo en cuenta ello, se consultó a ML sobre la titularidad de la cuenta y respondió que dicha cuenta se encontraba a nombre de Laura Fernanda Avero, cuya titularidad fue modificada a partir del 01/08/2016 a nombre de “Tu Mejor Sommier S.R.L.” (v. fs. 16/19 y 31 cpo. MercadoLibre, aa).

Tras tomar vista de las actuaciones, el contribuyente presentó Multinota detallando que las operaciones concretadas que fueron generadas a través de ML suman un importe total de $112.515. Aclaró que del listado, 8 operaciones no se concretaron ($25.148,95), dado que ni el cliente ni el vendedor calificaron y que 6 operaciones fueron bonificadas ($19.742) por no haberse concretado. Respecto de las facturas restantes, informó que fueron facturadas por Laura Fernanda Avero por el importe de $385.634,45 (v. fs. 176/224. Cpos. Ppales. 1 y 2, aa).

Del análisis de la documentación aportada, la fiscalización detectó que en muchos casos los ítems detallados por ML no coinciden con el detalle aportado por el contribuyente y que se pretendió documentar operaciones de distintos períodos con las mismas facturas. A su vez, los inspectores puntualizaron que *“Tu Mejor Sommier S.R.L.”* es un contribuyente distinto a la Sra. Avero, por lo que las ventas realizadas por ella, deben correr bajo su exclusiva cuenta (v. fs. 21/22, Cpo. MercadoLibre y fs. 19/171, Cpo. Ppal., aa).

En cuanto a las operaciones no concretadas por falta de calificación de ambas partes, el fisco rechazó tal argumento por entender que –a contrario sensu- bastaría con no calificar ninguna operación para evitar su perfeccionamiento.

Por último, por las operaciones bonificadas, la inspección compartió la explicación y las excluyó de la liquidación del ajuste.

En base a ello, se concluyó que los bienes transados son, en su gran mayoría, extremadamente similares entre sí; que el contribuyente no pudo demostrar de manera fehaciente e indubitable que algunas de las facturas fueron diferidas y efectuadas al siguiente mes, motivo por el cual, a excepción de aquellas operaciones que fueron informadas como no concretadas y por las que ML reintegró los cargos por venta, el resto debe ser considerado como ventas no declaradas en 8/2016 (v. fs. 239/250, Cpo. Ppal. Nro. 1).

VIII- Que a fin de analizar la presente causa, debe recordarse que el art. 5° de la ley de IVA dispone que: *“Son sujetos pasivos del impuesto quienes: a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles...”*. Y aclara que: *“Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal...”* Finalmente, este artículo establece que: *“El hecho imponible se perfecciona: a) en el caso de ventas —inclusive de bienes registrables—, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior...”*.

De la circularización a ML se desprende que la Sra. Avero –socia de la actora- fue titular de la cuenta hasta el 31/07/2016. Ello surge de la respuesta de dicha empresa desde *“Atención al Cliente”* en la que informan a la Sra. Avero, a través del mail del 01/08/2016, que la modificación en la titularidad de dicha cuenta se realizó a partir de ese día a nombre de *“Tu Mejor Sommier S.R.L.”*, tal como aquélla lo había solicitado (v. fs. 172/173, Cpo. Ppal. Nro. 1, aa). Esta respuesta confirma que la recurrente ya conocía de esta modificación desde el primer día del mes y no con efecto retroactivo, como sostiene. Nótese que dicha respuesta fue dirigida al mail que los Sres. Yamil Cardoso y Laura F. Avero –socios de la actora- habían informado en su pedido de cambio de titularidad de cuenta para recibir la respuesta. Por ello, corresponde

la aplicación de la doctrina de los actos propios, que indica que un sujeto no puede pretender ejercer un derecho en abierta contradicción con una conducta suya previa inconsistente con el derecho que se pretende. En otras palabras, nadie puede alegar un derecho que se encuentre en pugna con su propio accionar. La aplicación de este principio, en el campo del derecho tributario, ha sido acogido inequívocamente por la jurisprudencia de la Corte (Fallos 169:245; 149:137; 187:444; 274:96). Confirma lo expuesto, las facturas y notas de crédito obrante en los aa, que para el período 07/2016 se dirigieron a la Sra. Avero y para 08/2016 a *"Tu Mejor Sommier S.R.L."* (v. fs. 174/175, Cpo. Ppal. Nro. 1 y fs. 17, Cpo. MercadoLibre, aa).

Asimismo, es relevante destacar que la recurrente se encontraba inscripta en los diferentes impuestos desde 06/2016 y que participó de operaciones de compra al declarar CF en IVA (v. fs. 2/6, Cpo. Actuación 10620-3163-2016, aa).

En conclusión, para el período 08/2016, la recurrente contaba con el contrato de la sociedad, las inscripciones en AFIP y el alta en ML. También, de acuerdo al libro IVA compras y su correspondiente ddjj de IVA se encontraba operando con proveedores bajo la razón social *"Tu Mejor Sommier S.R.L."*, lo que no hace más que confirmar que se encontraba operativamente activa y con la posibilidad de emitir facturas a sus clientes, lo que no realizó (v. fs. 16/18 y 249, Cpo. Ppal, aa).

De lo hasta aquí expuesto, resulta claro que para el período 08/2016 correspondía que el titular de la cuenta en el portal, es decir, *"Tu Mejor Sommier S.R.L."*, sea quien declare las operaciones informadas por ML.

No obstante, la actora intentó demostrar que fue la Sra. Avero quien facturó las operaciones durante ese período; pero de la pericia contable obrante a fs. 105/107 surge que el total facturado y declarado por ésta, sumado al de la actora, superan lo informado por ML. No surge ni de autos ni de los aa prueba fehaciente que permita afirmar que las facturas emitidas por la Sra. Avero se corresponden con las informadas por ML. Nótese que intentó justificar las operaciones de agosto -que según su postura fueron facturadas por la Sra. Avero- con facturación de septiembre de "Tu Mejor Sommier S.R.L." pero con diverso concepto o descripción (v. fs. 105/107 y fs. 177 y siguientes del Cpo. Ppal. Nro. 1, aa).

Por todo lo expuesto, **corresponde confirmar el ajuste practicado en la Res. 135/2018, con costas**.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Rechazar la excepción de nulidad interpuesta, con costas.

2) Confirmar la resolución apelada, con costas.

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: 2024.02.22 11:50:41 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 13:01:09 -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: 2024.02.22 13:01:10 -03:00