Causa 3510/2024/CA1 COOPERATIVA OBRERA LIMITADA DE CONSUMO Y VIVIENDA (TF 138573755-i) C/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, agosto de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, el 23 de octubre de 2023 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas, la resolución de la AFIP-DGI mediante la cual se había determinado de oficio la materia imponible correspondiente al IVA por los períodos fiscales junio 2018 a enero 2019, con más accesorios y se le había aplicado una multa equivalente al 100% del tributo omitido en los meses julio, noviembre y diciembre de 2018, conforme el art. 45 de la ley 11.683.

Para así resolver efectuó las siguientes consideraciones:

a) No resultaba suficiente el cumplimiento de los recaudos formales, sino que también era necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia de las operaciones.

b) La ley de IVA condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo, es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo. Con relación al aspecto formal, el texto de la ley es claro en cuanto a que el crédito fiscal debe ser facturado al responsable, correspondiendo la imputación al sujeto pasivo a quien éste le hubiese facturado.

c) En cuanto al circuito financiero, de acuerdo a lo expuesto en el escrito recursivo, Cooperativa Obrera canceló las operaciones con Comercializadora Ancers SAS con un cheque del Banco Francés y tres del Banco Credicoop, todos ellos emitidos a la orden del emisor de las facturas. Del anverso y reverso de estos últimos, se desprende que fueron endosados por el Sr. Alarcón en su carácter de presidente de la sociedad impugnada, siendo sólo el cheque nº 83180098 posteriormente depositado en Transatlántica Compañía SA. Dicha firma fue circularizada por el Fisco, sin obtener respuesta alguna.

d) En virtud de lo expuesto, cabía señalar que si bien gran parte de los cheques emitidos fueron cobrados por el Sr. Alarcón, lo cierto es que dicho sujeto era el presidente de las firmas Comercializadora Ancers SAS y Ancers SA, siendo esta última quien comercializaba los bienes que la recurrente había comprado, por lo que era posible deducir que el dinero cobrado en representación de SAS pudo haber sido efectivamente utilizado por la SA para su propia actividad. Dicha confusión de roles no fue debidamente aclarada en las presentes actuaciones.

Fecha de firma: 22/08/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38750825#423880098#20240822094646067

e) Asimismo, debía mencionarse que la empresa proveedora aquí cuestionada se encontraba constituida en noviembre del 2017, bajo la figura de sociedad anónima simplificada regulada en la ley 27.349. Esa norma fue sancionada en el mismo año y tenía por objeto promover el desarrollo de capital emprendedor considerando la presencia geográfica de la actividad emprendedora en todas las provincias del país, fomentando así el desarrollo local de las distintas actividades productivas. Su forma de constitución era muy sencilla, pudiéndose hacer por medios electrónicos con firma digital, ya que sólo exigía poseer una CUIT vigente y que la sociedad se encontrara inscripta en el registro correspondiente. Por lo tanto, considerando la novata implementación en el terreno comercial de este tipo de sociedades, la recurrente debió haber tomado todos los recaudos necesarios para no colaborar ni permitir el accionar de una empresa sin sustento económico.

f) Por otro lado, era importante señalar que la actora había acompañado sólo prueba documental, la cual hacía referencia a las facturas cuestionadas, los aspectos formales y su modalidad de cancelación, no ofreciendo en la anterior instancia los elementos probatorios que habían sido rechazados en la etapa administrativa, lo que evidenciaba la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal.

g) Por lo tanto, teniendo en cuenta que la actora no había aportado elementos de convicción que permitieran descalificar las objeciones realizadas por el Fisco con relación al proveedor impugnado, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada, correspondía confirmar el ajuste.

h) En cuanto a la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683, había quedado acreditado el elemento objetivo al omitirse el pago del impuesto por la presentación de declaraciones juradas inexactas. Por lo demás, no se advertía la configuración de error excusable como eximente de culpabilidad, toda vez que la actora no había ofrecido prueba fehaciente a los fines de desvirtuar el criterio fiscal adoptado.

2º) Que **la actora apela** dicha sentencia y expresa agravios el 28/12/23, cuyo traslado es contestado por su contraria el 6/3/24.

En primer lugar sostiene que las operaciones realizadas con el proveedor Comercializadora Ancers SAS son reales. Destaca al respecto que su parte es una cooperativa fundada en 1920 con el objeto de prestar servicios económicos, sociales y culturales a sus asociados, quienes son los que la administran. Su actividad principal es la venta al por menor en supermercados, con la que cumple su principal objeto que es adquirir para ser distribuidos al por menor o por mayor entre sus asociados bienes y servicios de consumo y de uso.

Destaca que no se puso en duda la existencia de las operaciones realizadas sino que lo que se cuestiona es que Comercializadora Ancers SAS es prestanombre de Ancers SA. En el presente caso, el Fisco no determinó el impuesto a las

ganancias, reconociendo que el costo incurrido en las compras era deducible de la base imponible. Y tampoco se le determinó el impuesto a las salidas no documentadas, porque aparece identificado en forma palmaria el beneficiario que es el vendedor de la mercadería.

Sostiene que quedó reconocido que los cheques fueron endosados por el presidente de la empresa emisora de las factura. Carece de fundamento la pretendida obligación de acreditar dónde fueron a parar los cheques que se entregaron en pago de las facturas por las operaciones que efectivamente se realizaron con la empresa.

Afirma que tanto el órgano recaudador como el Tribunal Fiscal hablan de un prestanombre o proveedor oculto, no identificado, señalando que la contribuyente actúa en calidad de consignataria, insertando en sus facturas la leyenda ventas por cuenta y orden de Ancers SA, forma de operar específicamente admitida por la ley de IVA (art. 2º inc. c).

Manifiesta que aportó en sede administrativa las pruebas pertinentes, entre ellas el informe contable donde se acreditan cada una de las operaciones cuestionadas.

Aduce que es injusto que se le pretenda castigar a su parte por algo que es totalmente ajeno a ella.

En cuanto a la sanción, expresa que no se acreditó la conducta que se le pretende endilgar. Expresa al respecto que su parte no es pasible de sanción por acción de sus proveedores y que no tuvo la posibilidad ni el deber de controlar.

Afirma que en el caso se verifica la existencia de error excusable como eximente de culpabilidad ya que en todo momento la contribuyente actuó con la diligencia debida, y se cometió un error involuntario en tanto se desconocía la situación que tenían los proveedores que resultaron observados *a posteriori*, por lo que se solicita que en su caso se deje sin efecto la multa.

3º) Que, previo a examinar los agravios traídos a conocimiento de la Alzada, conviene recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la solución del caso (conf. Fallos: 310:1835; 324:3421; 326:2235; 331:2077, entre otros).

4º) Que, conforme surge de los presentes autos, de las tareas de fiscalización realizadas por el Fisco a la contribuyente surgieron diferencias consistentes en haber computado en el gravamen del asunto créditos fiscales cuya procedencia no fue justificada, respaldados por facturas de Comercializadora Ancers SAS. En base a los elementos probatorios reunidos en autos la inspección concluyó que se trataba de

comprobantes apócrifos, descalificando a la nombrada como vendedora de los bienes facturados.

Al respecto el Fisco señaló en el acto determinativo que para utilizar su derecho a deducir créditos fiscales es la contribuyente quien debió probar tanto la existencia de la operación (aspecto no discutido en el presente caso) así como su real proveedor o prestador, cuestión que no había sucedido (fs. 15 de la determinación de oficio)

El ente fiscal destacó en dicha oportunidad que para que la mecánica liquidatoria del gravamen (impuesto contra impuesto) resulte viable, éste debe estar facturado y discriminado en el documento respaldatorio de la operación. Para ello la factura debe estar emitida por el verdadero proveedor o prestador del servicio a fin de que el Fisco **pueda constatar el efectivo ingreso del impuesto en su etapa anterior**, cuestión que no sucedía en ninguno de los créditos fiscales impugnados a la contribuyente, donde "… ***este Organismo no ha discutido la existencia de las operaciones sino el hecho de que el proveedor es un prestanombre por tratarse de interpósitas personas, al aparecer como vendedora en operaciones que en realidad efectuó otro sujeto, el cual permanece en la clandestinidad, ajeno a las obligaciones tributarias que generan sus actividades no declaradas".***

En este aspecto, la contribuyente debió introducir probanzas de respaldo de sus afirmaciones, dirigidas a acreditar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea el mismo que figura en la facturación que documentó las operaciones – Comercializadora Ancers SAS.

Al respecto el **informe de la fiscalización** señala que Comercializadora Ancers SAS se dedica a la venta al por mayor en comisión o consignación de objetos cerámicos para uso doméstico, excepto artefactos sanitarios y que actúa en calidad de consignatario y Ancers SA reviste la figura de comitente, esto es, que comercializa y vende a terceros, clientes de Ancers SA, los productos que esta última fabrica. La mercadería fabricada por el comitente es almacenada en depósitos y luego trasladada a los diferentes clientes, aportando copia de la documentación respaldatoria de sus ventas a través de un documento denominado líquido producto.

La fiscalización informó también que la verificada no posee empleados en relación de dependencia sino que contrata comisionistas que actúan en forma independiente, facturando sus servicios por las comisiones cobradas y el personal encargado de realizar las tareas de fabricación y administración se hallaría en relación de dependencia de Ancers SA.

Comercializadora Ancers SAS posee cuentas bancarias informando respecto de los cobros y pagos por las operaciones que los realiza a través de transferencias, cheques/efectivo y los pagos mediante cheques propios o de terceros. Por

su parte Ancers SA no posee cuentas bancarias activas ya que se encuentra en concurso preventivo y posee inhibición de sus cuentas.

"Que ello agregado a los antecedentes ya expuestos y que originaron la carga en la base Apoc. de Comercializadora Ancers SAS, en cuanto a que la firma Ancers SA tenía las cuentas bancarias bloqueadas y que se encuentra en estado concursal (fojas 49 cpo. Anexos Proveedores y/o Terceros), se infiere que la firma nombrada vende por intermedio de Comercializadora Ancers SAS (apoc.), siendo esta última la que recibe la mercadería en consignación y la venta la materializa por cuenta y orden de la primera.

"Que en base a los elementos colectados, se concluyó que Comercializadora Ancers SAS carece de capacidad económica y operativa para la realización de las actividades en las que se encuentra inscripta, así como para sustentar las ventas facturadas a la contribuyente del asunto.

"Que en función de lo anterior, cobra virtualidad el principio de realidad económica consagrado en el artículo 2° de la Ley de Procedimiento Fiscal y, por aplicación de éste se concluye que la documentación de las compras a nombre de Comercializadora Ancers SAS oculta al verdadero proveedor de los bienes y obligado al ingreso del crédito fiscal computado por la contribuyente" (confr. fs. 25 del acto determinativo).

5º) Que, la cuestión a resolver consiste en determinar si corresponde que la actora se compute el crédito fiscal proveniente de operaciones de compra de productos de bazar a la proveedora Comercializadora Ancers SAS.

6º) Que, sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos, ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AF1P - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha)*. (CSJN 848/2014 (50-M)/CS1, "***Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI - resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva***", sentencia del

25/8/2015, énfasis añadido). En este mismo sentido, se ha pronunciado la Sala en reiteradas oportunidades (cfr. causas 19848/2021 "*Blue Films SRL - TF 26745-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 27/09/2022; 17360/2021 "*Avital SA - TF 32754-I c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 24/02/2022, 10.193/2009 "*Cofco International Argentina SA. c/ EN – AFIP DGI resol 61/08 (dr2) s/DGI*", sentencia del 10/11/2020; 39748/2019 "*Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 17/12/2019; entre muchas otras).

7°) Que, cabe también tener en cuenta que el art. 20 de la ley de IVA hace referencia a quienes vendan en nombre propio bienes de terceros, comisionistas o consignatarios y señala que se considerará valor de venta para tales operaciones el facturado a los compradores, siendo de aplicación a tal efecto las disposiciones del art. 10. El crédito de impuesto que como adquirente les corresponda se computará aplicando la pertinente alícuota sobre el valor neto liquidado al comitente, quien será considerado vendedor por dicho importe.

De modo que, el intermediario, responsable inscripto frente al impuesto, al efectuar la venta en nombre propio genera su débito fiscal, y al comprarle al comitente genera crédito fiscal. En la cuenta de Venta y Líquido Producto se incluirá la comisión pactada con el comitente.

Para el cómputo del débito y crédito se deberá tener en cuenta también el resto de las disposiciones sobre la materia.

8º) Que, en el caso la contribuyente debió introducir probanzas en respaldo de sus afirmaciones, dirigidas a acreditar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea el mismo que figura en la facturación que documenta las operaciones – Comercializadora Ancers SAS.

Es relevante destacar al respecto que del informe de fiscalización surge que la precitada empresa se inscribió ante la AFIP en el mes de noviembre de 2017 habiendo presentado la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias en cero, en tanto que, en el IVA realizó las presentaciones de las declaraciones juradas desde el 12/2017 al 3/2018 en cero y desde el 4/2018 al 2/2019 con movimiento, siendo la relación débito/crédito en la mayoría de los períodos menor o cercana a 1. En tanto no presentó las declaraciones juradas por los meses siguientes. Por lo tanto no se pudo constatar la veracidad del crédito ni del débito fiscal por no coincidir con la información obrante en el sistema e-fisco.

Cabe señalar también que se observó que la presunta proveedora registró movimientos como compradora en los períodos 2/2018 a 3/2019 y en algunos meses realizó compras que no se condicen con la actividad ni con lo expuesto en sus declaraciones juradas del IVA, en tanto informada como vendedor registró información en los períodos 4/2018 a 4/2019.

Además, en facturación electrónica registra compras/gastos en los períodos 3, 5 a 12/2018 y 1 a 4/2019 no justificando con esos montos las operaciones de ventas informadas, a su vez, los importes declarados en IVA difieren considerablemente, en tanto como informante (ventas) registra facturación electrónica emitida en los períodos 4 a 12/2018 y 1 a 5/2019 que no guarda relación con sus compras, teniendo en cuenta la actividad que desarrolla, todo ello incongruente con un sujeto que desarrollaría las actividades denunciadas.

Es dable destacar al respecto que si bien en sede administrativa se rechazó el ofrecimiento de prueba pericial, en el Tribunal Fiscal no presentó ninguna prueba, más allá de la documental, a fin de acreditar que quien emitió las facturas haya sido el verdadero realizador del hecho imponible y quien haya ingresado el correspondiente débito fiscal a fin de que la aquí actora pueda computarse el pertinente crédito.

9º) Que a lo expuesto cabe agregar que si bien el Fisco admitió la deducción de los gastos en el Impuesto a las Ganancias, ello no se contradice con lo resuelto respecto del IVA. En efecto, cabe recordar que en el caso no se consideró procedente la deducción del crédito fiscal por no conocerse al verdadero responsable del ingreso del débito fiscal. No se puede soslayar, en tal sentido, que la mecánica del impuesto es distinta, ya que mientras la ley del Impuesto a las Ganancias permite y acepta la deducción de gastos cuando se haya probado que éste se efectuó para mantener y/o conservar la ganancia obtenida, la ley de IVA impide computar el crédito fiscal cuando quien generó el débito fiscal no lo haya ingresado.

En el caso, no surge de manera detallada la relación que la actora tenía con la proveedora impugnada y aún cuando de las actuaciones podría inferirse el desempeño como consignataria de aquélla no existen pruebas fehacientes que acrediten la cantidad que haya vendido a la actora y la consecuente incorporación del total del débito en las declaraciones juradas de IVA.

Por todo lo expuesto corresponde desestimar el recurso de la actora y confirmar, en consecuencia, la sentencia apelada en cuanto a este punto.

10) Que en cuanto a la sanción, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que *"...en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149).*

Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). Al respecto cabe señalar que el Tribunal ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (Fallos: 292:195; "García Navarro, José Ramón, sent. del 10 de diciembre de 1996; Fallos: 327:5345)".

La existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

Al respecto, se ha entendido que el error de derecho extrapenal será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que, aún actuando con la debida diligencia, coloquen al contribuyente en una situación de confusión.

11) Que, en el caso de autos, no puede soslayarse que la ley 27.349 creó a las sociedades por acciones simplificadas (SAS) como un nuevo tipo societario, las que según su art. 35 pueden ser constituidas por medios digitales con firma digital.

Asimismo, según el art. 58 del mentado plexo normativo, las SAS deben llevar su contabilidad por medio de registros contables (digitales) que comprenden su situación patrimonial y un estado de resultados que tiene que asentarse en el libro de Inventarios y Balances, siendo la AFIP la encargada de controlar y determinar su contenido y forma de presentación.

En este punto es dable señalar que, la nueva implementación de este tipo de sociedades, con una forma de constitución muy sencilla a través de medios electrónicos, no puede hacer responsables en materia infraccional a quienes adquieran bienes y servicios de éstas, como en el caso de la actora, por los incumplimientos fiscales de aquéllas. En este sentido, a criterio de este tribunal, resulta desacertado lo señalado por el a-quo en cuanto a que la Cooperativa Obrera "debió haber tomado los recaudos para no colaborar ni permitir el accionar de una empresa sin sustento económico", pues es la propia ley la que estableció esa forma de constitución y designó al ente fiscal como el encargado de su control.

En razón de lo expuesto, y dado que lo antes señalado en cuanto a la creación de estas particulares sociedades mediante la ley 27.349 pudo haber generado confusión en la actora acerca de su real constitución y forma de operar, como respecto de su control, existe en el caso un error eximente de culpabilidad (confr. en este sentido esta

Causa 3510/2024/CA1 COOPERATIVA OBRERA LIMITADA DE CONSUMO Y VIVIENDA (TF 138573755-i) C/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Sala en la causa nº 22.634/2013 "Altho Gruop SRL (TF 32730-I) c/ DGI" del 3 de diciembre de 2013), entre otros.

Por lo expuesto corresponde dejar sin efecto la sanción de omisión impuesta.

12) Que, en atención a la forma en que se resuelve corresponde imponer las costas de ambas instancias por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Por ello se deja sin efecto la regulación de honorarios a favor del Fisco.

13) Que, en cuanto a la liquidación y pago de la tasa de justicia, pasen los autos al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida al respecto en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine*, de la acordada 20/92.

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE**: confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto a la determinación del Impuesto al Valor Agregado y revocarla en cuanto a la sanción y las costas que se dejan sin efecto. Con costas en ambas instancias por su orden.

Regístrese, remítanse los autos al Representante del Fisco y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN MARCELO DANIEL DUFFY

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 22/08/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38750825#423880098#20240822094646067