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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-61868833-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Junio de 2024

Referencia: VOCXI - Expediente Nº 20.025-I - "Electrónica J. S. S.R.L. s/ recurso de apelación".

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10°Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **Nº 20.025-I** caratulado **"Electrónica J. S. S.R.L. s/ recurso de apelación".**

La Dra. O' Donnell dijo:

I. Electrónica J. S. S.R.L. interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 63/01 y 64/01, dictadas el 10 de agosto de 2001 por la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las cuales se le determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 y en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 7/99 a 12/99 y 1/00 a 9/00 y se la intimó a ingresar las sumas de $82.782,20 y $82.205,35 respectivamente, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683).

Asimismo, en dichos actos se le aplicaron sendas multas de omisión de $56.547,54 y $57.543,75, de acuerdo con el art. 45 de la misma ley (t. v.).

Surge de sus Considerandos que Electrónica J. S. S.R.L. consignó en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 un margen de utilidad bruta inferior al calculado por el personal fiscalizador por lo que se consideró a dicha diferencia un indicio suficiente para presumir la existencia de ingresos omitidos de declarar en dicho gravamen y ventas omitidas en el impuesto al valor agregado.

II. En su presentación ante esta instancia, la recurrente sostuvo que la muestra utilizada para obtener el porcentaje de utilidad fue poco representativa, ya que sólo se tomaron 55 productos importados de un total aproximado de 300 y no se tuvieron en cuenta las mermas y las averías que representan pérdidas que tributaron en la importación y fueron gastos que al no ser comercializados disminuyeron la utilidad.

Manifestó que la determinación de oficio debió haber sido realizada sobre base cierta, calculando cuáles

fueron las ganancias de cada período fiscal y los importes dejados de ingresar en cada uno de ellos. Y aseguró el método presuntivo, tal como fue utilizado, no está contemplado en la ley 11.683.

Dijo que, a efectos de refutar el porcentaje de utilidad, hizo un inventario de todos los bienes comercializados durante los ejercicios contables cerrados al 30/9/99 y 30/9/2000. Para ello se tomaron aproximadamente 300 productos y de su resultado se obtuvo una existencia final que también debió haber sido contemplada por la inspección al realizar la determinación por muestreo.

Se agravió porque en las Resoluciones se sostiene que no aportó dicho inventario, cuando el mismo se puso a disposición de la inspección con toda la documentación requerida, como los despachos de importación, los libros de IVA, etc. y porque su asesor contable brindó oportunamente la información pertinente, que además surgía de los estados contables. Por todo ello, afirmó que debe declararse la nulidad de tales actos por ser contrarios a lo establecido por los arts. 7, 14 y ccdtes. de la ley 19.549.

Criticó que no se haya tenido en cuenta a la hora de emitir las Resoluciones, que al contestar el traslado de la Vista conferida en los términos del art. 17 de la ley 11.683 acompañó como prueba documental planillas con la evolución de las ventas durante los ejercicios 98/99 y 99/00, las utilidades y las existencias obtenidas. Explicó que para su confección se tomaron una serie de productos al azar y se respaldaron los datos allí volcados con fotocopias y originales de todas las facturas de ventas de dichos productos.

Rechazó parcialmente el ajuste en el impuesto a las ganancias porque al hacer el inventario físico advirtió un error de valuación de la existencia final que arrojó como resultado una mayor utilidad que lo llevó, según su criterio, a rectificar la declaración jurada original por el ejercicio 98/99 e incluir la deuda en un plan de pagos. Pidió que esta rectificación se tenga en cuenta a la hora de resolver la procedencia de la multa aplicada en relación a este impuesto porque la omisión se debió a un error material e involuntario.

Hizo notar que los montos de impuestos intimados a ingresar en las Resoluciones difieren de aquellos consignados en las de Vista sin que ello fuera justificado ni explicado por el Fisco Nacional y que conlleva necesariamente a la nulidad de los actos recurridos afectación del ejercicio de su derecho de defensa.

Respecto de las multas de omisión aplicadas, expresó que no corresponde presumir el elemento subjetivo que las conforma porque las determinaciones han sido sobre base presunta. En subsidio, solicita se la exima de las sanciones por la existencia de un error excusable, conforme lo autoriza el art. 45, in fine, de la ley 11.683.

Aportó prueba documental, y ofreció testimonial y pericial contable.

Solicitó por todo ello que se revoquen las Resoluciones recurridas, con costas.

III. A su turno, la representación fiscal, solicitó que se rechace el planteo de nulidad en atención a que en las Resoluciones se desarrollaron correctamente los fundamentos que sustentaron el ajuste y porque la recurrente se limitó a cuestionar el accionar fiscal sin invocar ni acreditar el perjuicio sufrido.

Sobre los agravios que se dirigen a cuestionar los ajustes practicados, contestó que la recurrente se centró en atacar el procedimiento de fiscalización y de determinación de oficio pero no aportó pruebas a fin de acreditar la improcedencia de la utilidad calculada y que resultó ser varias veces superior a la consignada

por la empresa en su declaración jurada del impuesto a las ganancias. Tampoco lo hizo en relación al método —muestreo— que se utilizó.

Aclaró que se efectuaron los más variados controles y que el inventario físico al que hace referencia la recurrente no fue acompañado ni en el transcurso de la fiscalización ni al contestar la vista conferida. Explicó que la muestra se hizo sobre la base de más de 55 productos pero se decidió excluir del total a aquellos cuyos márgenes resultaban muy superiores y evitar así distorsiones en el promedio obtenido. Por último, hizo saber que las mermas y averías no fueron informadas durante la fiscalización ni surgen de los estados contables por lo cual no pudieron ser comprobadas ni tenidas en cuenta a la hora de calcular el margen de utilidad.

IV. A fs. 84 el Expediente se abrió a prueba y a fs. 91 se hizo lugar a la prueba pericial contable. A fs. 130/131 se encuentra agregado el informe pericial.

A fs. 154 se clausuró el período probatorio y se elevó el Expediente a consideración de la Sala. A fs. 178/179 presentó su alegato la representación fiscal, no habiendo la recurrente hecho uso de ese derecho y a fs. 182 el Expediente quedó en estado de dictar sentencia.

V. Corresponde resolver en primer término el planteo de nulidad. Para ello cabe destacar que Electrónica J. S. S.R.L. afirmó que a los fines de rebatir el ajuste fiscal efectuó un inventario de mercaderías y que lo puso a disposición de la Inspección. Aseguró que de sus resultados se obtuvo una utilidad distinta a la calculada. Sin embargo, la jueza administrativa afirma que el inventario nunca fue presentado, ni durante la inspección ni al momento de contestar la Vista conferida en los términos del art. 17 de la ley 11.683 y que por ello no pudo ser tenido en cuenta a la hora de resolver.

Debe decirse que le asiste razón. Basta compulsar los antecedentes administrativos para concluir que el inventario no fue adjuntado. No obstante, es de hacer notar que si su consideración realmente resultaba fundamental la recurrente tenía también esta instancia para acompañarlo como prueba documental, pero tampoco lo hizo.

Y, en relación con ello, debe recordarse que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta sino que es indispensable acreditar la existencia de menoscabo en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, menos aún acreditado.

Por lo demás, la diferencia que advierte la recurrente entre los montos de los impuestos que se le reclamaron en las Resoluciones de Vista y los de las que se recurren en esta instancia solo ocurre en relación al impuesto a las ganancias, sobre lo que cabe resaltar que en este último acto se le reclamó una suma mayor ($90.841,49) a la determinada e intimada en la Resolución N° 63/01 por lo que tampoco se genera afectación alguna a su derecho de defensa (v. fs. 34 y 39).

En forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este Tribunal ha expresado que “Sobre este punto, ha dicho esta sala que cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa “Cooperativa de Trabajo AEI “Colonia Barraquero” LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)”, pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe

acreditar la 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 su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se

indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa “EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI”, “Cachape SRL c/ DGI” y “Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente).” conf. “Bringas Raúl”, sentencia del 1 de octubre de 2020.

Por lo expresado, corresponde rechazar la nulidad articulada, sin costas (*Fallos* 336:70, “Bolland”).

VI. En cuanto a la legitimidad de la pretensión fiscal, cabe tener en cuenta a la hora de resolver que de los Considerandos de las Resoluciones y de los antecedentes administrativos que preceden su emisión, durante el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, cuya actividad principal declarada es la importación y venta de equipos de radio, sonido y televisión, cerrando sus ejercicios el 30/9 de cada año, se realizó un seguimiento de los márgenes de utilidad de los productos importados por Electrónica J. S. S.R.L.

Se efectuó un análisis sobre una muestra de 55 productos y se calcularon sus costos (incluyendo sus valores FOB, fletes, seguros y tributos aduaneros) que luego se confrontaron con los precios de venta que surgían de las facturas emitidas por la empresa. Así, se obtuvo un margen de utilidad bruta —relación de precio de venta sobre precio de costo— del 263,82 % que resultó ser superior al consignado en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias presentada en el período fiscal 1999.

Al no ser justificada, se ajustó la diferencia por considerarse que se debía a ingresos omitidos de declarar. Además, se le imputaron ventas omitidas en el impuesto al valor agregado.

Tras correrle traslado de la Vista en los términos del art. 17 de la ley 11.683, la recurrente presentó su descargo y acompañó diversa documentación. En esa oportunidad, acreditó haber rectificado la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio 1999 fiscalizado porque, según dijo, detectó un mayor valor de la existencia final del ejercicio 98/99 al realizar el inventario.

Sin embargo, como ya se señaló, no adjuntó con dicha presentación, ni tampoco en posteriores, el inventario.

La jueza administrativa observó también la falta de cumplimiento en dicha rectificativa de la normativa respecto de la valuación de los bienes de cambio (valuación según el costo de la última compra) por lo que mantuvo el porcentaje de utilidad del ejercicio 1999 determinado en la instancia de la fiscalización.

La cuestión a resolver es entonces si la recurrente logró rebatir la procedencia del margen de utilidad utilizado por el Fisco Nacional o bien pudo justificar las diferencias obtenidas al compararlo con sus declaraciones juradas, específicamente la rectificativa correspondiente al impuesto a las ganancias del período fiscal 98/99.

Para ello debe estarse a la prueba ofrecida y producida, tanto en esta instancia como en la anterior administrativa.

Surge de los antecedentes de la causa que la única prueba acompañada fue una planilla de varias fojas elaborada por la propia recurrente de la que puede decirse en primer término que no arroja un porcentaje de utilidad susceptible de ser comparado con el obtenido por la inspección actuante. Sólo aporta una serie de datos que tampoco fueron explicados ni acreditados por la recurrente.

Por lo demás, pueden hacerse algunas objeciones que dificultan aún más su comprensión tales como que la confección de las planillas correspondientes al ejercicio 98/99 difieren de las del ejercicio 99/00 o bien que la mayoría de los productos presentan mermas lo que equivaldría a decir —como se ha señalado en el informe de inspección de fs. 360/362 de los antecedentes— que todos los artículos "se rompen". Tampoco consta a que fecha se analizó cada producto ni los precios de compra y de venta que figuran como "promedio". A su vez, se observan diferencias entre la existencia final anotada en las planillas 1998/1999 y las iniciales en las planillas de 1999/2000.

En esta instancia, la recurrente tampoco acompañó el inventario que invoca como prueba principal de sustento de sus agravios, ni detalló ni acreditó las mermas y averías que aseguró debían ser tenidas en cuenta.

Con relación a que la muestra de 55 productos fue insuficiente, en los antecedentes administrativos consta que se tuvieron en cuenta más productos pero como arrojaban un margen de utilidad muy superior a 263,82% no fueron tomados en cuenta. También surge que fueron descartados luego de ser comparados con los porcentajes determinados a otros contribuyentes de igual actividad. Por todo ello, debe decirse la muestra así elaborada resultó razonable.

En cuanto a la presunción de ingresos omitidos obtenida en base a los datos obtenidos de esa muestra, debe decirse que admite prueba en contrario. Por ello era fundamental la producción del informe pericial contable "para probar la veracidad de los cuadros de inventario y evaluaciones que fueran presentados oportunamente" y "la verdadera utilidad" obtenida. Así lo dijo la recurrente en su presentación de fs. 82

Sin embargo, tal como se extrae del informe agregado a fs. 130/131, los expertos examinaron fotocopias simples de documentación, sin autenticar. No obstante, afirmaron que "los productos, sus precios de venta y utilidad real que obtuviera la Inspección actuante *se condicen* con la documentación obrante en la empresa, en cuanto a los productos y períodos que allí se indican". Asimismo, expresaron que no se pudo constatar la existencia de mercaderías pues, según lo informó la representante de la empresa, ésta "cesó su actividad".

En cuanto a la declaración jurada rectificativa presentada en el impuesto a las ganancias, la misma fue elaborada según los dichos de la recurrente en base a un inventario que como ya se dijera, no fue presentado a los fines respaldarla y garantizar su contenido por lo que como medio probatorio no alcanza para rebatir el ajuste que es, en definitiva, lo que debía hacer la recurrente en esta instancia.

La Corte Suprema ya ha expresado que "… la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva." (Fallos 315:2555). En efecto, se encontraban a cargo de Electrónica J. S. S.R.L. las acciones tenientes a acreditar en forma fehaciente que no incurrió en las omisiones que se le

imputan tales como presentar el inventario que dijo haber realizado y el detalle de mermas y averías, también de demostrar la variación de los precios de venta que en cada época pudieron haber tenido los productos, su mayor o menor demanda, entre otras.

Por lo expresado, corresponde confirmar las determinaciones de oficio notificadas en las Resoluciones recurridas, con costas.

En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que en atención a que fueron liquidados conforme a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683 y que ha quedado acreditado el incumplimiento de la obligación tributaria en el plazo acordado, también deben confirmarse, con costas.

VII. En cuanto a las multas de omisión aplicadas en los términos del art. 45 de la ley 11.683, en el caso no existen dudas de que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Electrónica J. S. S.R.L. en dicha figura infraccional.

Las consideraciones realizadas en relación a la actitud de la recurrente ante el incumplimiento de sus obligaciones tributarias son suficientes para confirmar las sanciones. Ha quedado acreditado que sus declaraciones juradas fueron presentadas en forma inexacta al haber omitido declarar la utilidad real proveniente de sus operaciones lo que en definitiva tuvo como resultado que ingresara los impuestos en menor medida, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema en Fallos 271:297, era a Electrónica J. S. S.R.L. a quien le correspondía demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A.”, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña S.A.", del 27/10/1998; “Italcred S.A. “, del 28/04/2016, entre otros), pero ni en esta instancia, ni en la administrativa previamente sustanciada, logró justificar su conducta, por lo que cabe tener por configurado también este elemento. Tampoco se invocaron ni muchos menos acreditaron razones suficientes para convalidar la existencia de error excusable, por lo que deben ser confirmadas, con costas.

VIII. Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 63/01 y 64/01, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiero a la decisión de la Vocal Instructora por similares argumentos.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero a la solución propiciada por la Dra. O’ Donnell en cuanto rechaza el planteo de nulidad incoado por la recurrente, no correspondiendo la imposición de costas toda vez que no se articuló esa defensa como de previo y especial pronunciamiento ni se le dio tal tratamiento.

II. Que en cuanto a los ajustes efectuados por el Organismo Fiscal en los impuestos aquí apelados, corresponde dirimir si la aplicación del método presuntivo guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados; y si debe tenerse en consideración el porcentaje correspondiente a mermas

y averías invocado por la actora.

De acuerdo con lo expresado en el párrafo precedente el planteo que se ha suscitado ha quedado circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre el resultado obtenido por la inspección actuante a través del sistema de medición utilizado con la realidad económica del proceso productivo señalado por la recurrente.

Que a fs. 130/132 obra agregado el informe pericial contable. Se advierte del mismo que se efectuó "por examen de los antecedentes administrativos del expediente, Registro IVA No. 1 Ventas y Registro IVA No. Compras confeccionado en hojas móviles sin la autorización para este tipo de registros, fotocopias simples de papeles de trabajo de inspección y fotocopia de planillas elaboradas por el contribuyente".

Sin perjuicio de esto y como lo apunta el alegato producido por la representación fiscal (fs. 179), los resultados de la labor realizada arrojaron la concordancia del muestreo realizado por la inspección actuante con la documentación tenida en vista.

Respecto a la consideración de posibles mermas o averías, la imposibilidad alegada de examinar los libros originales de la firma, implica que dicha probanza no resulte idónea para efectuar el debido estudio sobre la pretensión de la actora. Que no cabe duda que la contabilidad responde a la necesidad de toda empresa de tener un sistema para recolectar, sumarizar, analizar y presentar en signos monetarios información relativa al negocio y a tal fin los registros contables son el medio por el que se puede interpretar los hechos y actos económico-financieros; sirviendo así para que el empresario cuente con información vital para la toma de decisiones y para los terceros, en este caso el Fisco Nacional, con el fin de ejercer el contralor respecto de los datos consignados en las declaraciones juradas confeccionadas por el contribuyente (cfr. criterio de esta juzgadora in re López Bernis S.R.L., sentencia del 27 de febrero de 2015, confirmada por la Sala V de la Alzada el 13 de julio de 2017).

Que a tenor del análisis efectuado, cabe señalar que la prueba producida en autos resulta insuficiente a los fines de desvirtuar el método presuntivo utilizado en las determinaciones practicadas, además de para acreditar de forma fehaciente e indubitada los porcentajes de merma y/o averías alegados por la actora.

Que estimo pertinente recordar que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican a los demás juicios, y en su caso, si la actora pretendía que el método empleado por el ente fiscal era erróneo o irrazonable, tuvo todas las oportunidades de demostrarlo (cfr. C.S.J.N., in re "S.I.A. S.A.", sentencia del 06/09/1967), lo que no sucedió en autos.

Ello así, corresponde confirmar sendos ajustes practicados con más sus intereses resarcitorios, los cuales fueron liquidados de conformidad con el artículo 37 de la ley de rito fiscal.

III. Con relación a las sanciones impuestas en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal (t.o. 1998), adhiero en lo sustancial a lo expresado por la Dra. O' Donnell.

IV. Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes. Con costas.

En atención al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar las Resoluciones Nros. 63/01 y 64/01, con costas.

2) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Electrónica J. S. S.R.L., teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y el resultado obtenido:

a. en la suma de $10.666, por la representación procesal y $26.664, por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en las dos primeras etapas del Expediente y demás pautas establecidas por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839 modificada por la ley 24.432.

b. en la suma de $43.384, equivalente a 0,88 UMA, por la representación procesal y $108.461, equivalente a 2,21 UMA, por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida del Expediente, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, y 51 de la ley 27.423.

3) Regular los honorarios del Contador Público Guillermo García Fuster en la suma de $17.176 a cargo de Electrónica J. S. S.R.L., por la labor desarrollada en su carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.11 14:32:24 -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: 2024.06.12 08:50:15 -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: 2024.06.12 11:29:59 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.12 11:30:00 -03:00