Expte. Nº 6656/2021.-

///nos Aires, 17 de septiembre de 2021.- JMVC/RDS

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Abelson S.A. (TF 37.167-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y **CONSIDERANDO**:

I.- Que en fecha 19/07/2019 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: “revocar el acto apelado, con costas al Fisco Nacional”.

A su vez, el citado Tribunal por resolución de fecha 23/09/2019 reguló los honorarios de la letrada apoderada y patrocinante de la parte actora, como así también del perito contador propuesto por dicha parte.

Además, en la citada resolución aclaró la sentencia de fecha 19/07/2019 en el sentido de que, donde dice: “revocar el acto apelado, con costas al Fisco Nacional”, debe decir: “revocar los actos apelados, con costas al Fisco Nacional”.

Por último, en la misma oportunidad, desestimó lo manifestado por el demandado en lo referido a la adhesión por parte de la actora al plan de facilidades regulado por la R.G. N° 3806/2015, pues lo atinente a ese punto ya había sido resuelto en 25/08/2016, habiendo la actora incluido en el mismo el ajuste referido al incremento patrimonial no justificado vinculado con la firma Distribuidora Azul.

Por lo demás, siempre en la misma resolución, advirtió que el decisorio de fecha 19/07/2019, antes mencionado, no cuenta en su parte resolutiva con un punto 2° como, asimismo, que los períodos febrero a agosto y noviembre de 2005 no integraron la litis. Por ello, resolvió que no correspondía acceder a la aclaratoria planteada por la demandada en tal sentido.

Por otra parte, en fecha 27/12/2019 reguló los honorarios correspondientes a los letrados del Fisco Nacional.

II.- Que los argumentos que resultaron dirimentes a juicio del Tribunal *a quo* para decidir del modo indicado, pueden ser resumidos del modo que sigue.

En primer lugar, señaló que la contribuyente se allanó parcialmente a las observaciones efectuadas por el Fisco Nacional respecto de la impugnación del préstamo con Distribuidora Azul y sus intereses, adhiriéndose a un plan de pagos. Por tal motivo, consideró que sólo debía

pronunciarse acerca de la impugnación formulada por la A.F.I.P. respecto del “costo de las mercaderías a remitir”.

Al respecto, refirió que en autos se produjo prueba pericial contable, que obra agregada a fs. 1142/1148 (I.V.A.) de fecha 25/06/2015, fs. 1171/1185 (I.G.) de fecha 22/12/2015 (ambas referencias del expte. en soporte papel) y, asimismo, se encuentra agregada la pericia producida por el Cuerpo de Peritos Oficiales de la C.S.J.N. -1° y 2° parte-. Indicó que la pericia se presentó en forma conjunta de conformidad con lo establecido en el Reglamento de Procedimiento, habiendo cada uno de los expertos contestado cada uno de los puntos por separado, brindando su opinión particular.

Resaltó que el perito designado a propuesta del Fisco Nacional ha tratado de excusarse de dar respuestas categóricas, bajo el pretexto de que debería llevarse a cabo una auditoría para poder determinar el real tratamiento contable.

Advirtió que a la luz de cómo están redactados los puntos de pericia sobre los que debían pronunciarse los expertos, la postura del perito del Fisco Nacional no resulta atendible, toda vez que no fue designado para efectuar una auditoría sino simplemente ilustrar al Tribunal acerca de cómo habían sido contabilizadas por la contribuyente las ventas efectuadas por el sistema de acopios.

Sin perjuicio de ello, indicó que se puede extraer de los distintos informes periciales de la causa -en función de lo expresado por los expertos- que, en relación a la determinación del “costo de ventas”, la contribuyente utilizó el método tradicional para imputar a resultados el “costo de las mercaderías vendidas”; es decir, lo determinó a través de ecuación: “inventario inicial de mercaderías + compras -existencia final de mercaderías = costo de mercaderías vendidas”.

Cuando la empresa utiliza las cuentas 321404/322404: “costo acopios” (resultado), que en los estados contables aparece bajo la denominación “costo mercaderías a remitir”, es para neutralizar el efecto de un costo de un “menor costo de mercaderías vendidas”, como consecuencia de que el “inventario final” al cierre del ejercicio contiene mercadería acopiada pero no entregada; sumado a que la empresa ya contabilizó como una ganancia el 100% del anticipo recibido del cliente.

Por otra parte, en cuanto a la registración del “costo de mercadería a remitir” realizado por la actora, advirtió que no existe ninguna normativa contable o impositiva que impida registrar (y/o exponer) por separado tal concepto. Al respecto, señaló que la técnica contable de registración, contabilización y valuación de inventarios, se encuentra regida por la resolución N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, mientras que la normativa impositiva determina la valuación de los inventarios y sus consumos (“costo de ventas”) a través del art. 52 de la L.I.G. y, en ambas normativas se definen criterios amplios, no existiendo ninguna referencia específica sobre la registración por separado del “costo de la mercadería a remitir”.

Asimismo, el T.F.N. observó que en los informes periciales presentados en autos se tuvo en cuenta que la firma actora registró en su estado contable un “costo de mercadería vendida” y un “costo de mercadería a remitir”, lo que verifica que la contribuyente no duplicó los costos, toda vez que (cita como ejemplo el ejercicio anual 2008) el rubro “costo total de ventas” ($ 37.109.643,40), del anexo III, se compone del concepto “costo de venta” ($ 31.657.637,68) más “costo de mercadería a remitir” ($ 5.452.005,72). El rubro “costo de ventas” es el resultado de la valorización de las “existencias al inicio”, a lo que se le suman las “compras del ejercicio” y se le detrae la valorización de las existencias al cierre; es decir, el tradicional método de costeo por “diferencia de inventarios”.

Por otra parte, refirió que se suma a la cifra anterior “costo de ventas”, el “costo de las mercaderías a remitir” que, como se informa al pié de dicho anexo, representa “mercaderías cuya venta fue perfeccionada, pero aún se encuentra pendiente de entrega”. Señaló que las existencias al cierre utilizadas para la determinación del “costo de ventas” incluyen mercaderías acopiadas pero no entregadas (“mercaderías a remitir”) por lo que, se ajusta ese efecto, adicionándole el “costo mercaderías a remitir”, cuya contrapartida contable será el movimiento de la cuenta de pasivo de mercaderías a remitir, habiendo afirmado los expertos contables al respecto que no existe una duplicación de costos.

Agregó que la existencia del “costo de mercaderías a remitir” complementa el “costo de mercadería vendida”, tomando en cuenta que la

empresa contabilizó como una venta (ganancia) la totalidad de las operaciones de acopio del ejercicio, aun aquéllas por las cuales no se entregó la totalidad de la mercadería acopiada. En esa línea, remarcó que el perito propuesto por el Fisco Nacional expresó que sin entrar a la valuación respectiva, y teniendo en cuenta que no tiene facultades de auditoría, desde lo formal no luce una duplicación de costos, aunque a su criterio deberían encontrarse identificados qué productos son de la apelante de su stock real y cuáles son de terceros. También se dejó constancia que el citado perito lo ha visualizado desde la faz formal y en modo muestral de facturas.

Asimismo, indicó que ha visualizado desde lo formal lo indicado en las “notas al balance y estados contables”, donde se indicó que los bienes de cambio se valúan a su costo de reposición y además señaló que analizados por muestreo los listados emitidos por la empresa, a fin de verificar la efectiva entrega de las mercaderías, visualizó la identificación de las ventas con las respectivas fechas de entrega y el número de remito respectivo.

Por otro lado, advirtió que se verificó que todas las operaciones efectuadas bajo la modalidad de acopios (determinados o no) se facturaron en su totalidad registrándose como una venta del ejercicio respectivo. El costo de la mercadería facturada por el sistema de acopio y entregada en el mismo ejercicio, no ofrece variantes con respecto a su costeo, ya que la actora al utilizar el método tradicional para determinar el costo de la mercadería vendida, el mismo será el resultado de la ecuación: “inventario inicial de mercaderías + compras + existencia final de mercaderías = costo de mercaderías vendidas”.

Agregó que en casos como ser “acopios determinados e indeterminados” en que quedó mercadería pendiente de entrega al cierre del ejercicio, la actora podría elegir entre: a) registrar como un pasivo (y no como una venta), la porción del acopio cuya mercadería no fue entregada al cierre sin imputar ningún costo y al momento de la entrega de la mercadería, registrar ambos conceptos de venta con su respectivo costo, o b) registrar la totalidad de la operación de acopio como una venta y neutralizar el efecto de un menor costo de mercadería vendida por la influencia de la mercadería en el stock aún no entregada, con la registración del costo del “pasivo por acopio”.

En ese sentido, referenció que surge de la contabilidad de la actora que optó por esta última alternativa, habiendo manifestado los peritos que la contribuyente actora siempre ha registrado como una venta la totalidad de las operaciones de acopio realizadas en el período y, por ende, siempre ha registrado cada operación de acopio como una ganancia. Así, respecto de los períodos fiscales 2006 y 2007 surge de la pericial contable referida al I.G., que cuando recibe anticipos de clientes por acopios de mercaderías, para congelar precios, en lugar de imputar dicha operación como un pasivo, contabiliza la factura emitida al cliente por el total del acopio efectuado como una venta (ganancia), sumado el costo de la mercadería a remitir al costo de la mercadería vendida.

De ello coligió que no existe duplicación de costos, sino que se repara el efecto de un menor costo de la mercadería vendida como consecuencia de que el inventario final al cierre del ejercicio contiene mercadería acopiada pero no entregada, por la cual la empresa ya contabilizó como ganancia la factura emitida al cliente.

A mayor abundamiento, señaló que fue agregada a estas actuaciones la pericia contable llevada a cabo en la causa N° 1885/2012, caratulada: “Abelson S.A. s/infracción ley 24.769”, por el perito oficial del Cuerpo de Peritos Contadores de la C.S.J.N. y del perito de parte de la defensa, de la cual surge también que los expertos expresaron que la empresa utiliza el método tradicional para imputar a resultados el costo de las mercaderías vendidas y que cuando la empresa utiliza la cuenta “costo acopios”, que en los estados contables aparece bajo la denominación “costo mercaderías a remitir”, es para neutralizar el efecto de un menor costo de mercaderías vendidas, como consecuencia de que el inventario final contiene mercadería acopiada pero no entregada, por la cual ya contabilizó el 100% del anticipo recibido del cliente.

Los peritos agregaron que no existe normativa contable o impositiva que impida registrar por separado el costo de mercaderías a remitir. Indicó que también concluyeron los peritos en que no existe duplicación de costos y señalaron que la existencia del costo de mercaderías a remitir complementa el costo de mercadería vendida, tomando en cuenta que la empresa contabiliza como una venta (ganancia) la totalidad de las operaciones de acopio del ejercicio, aún

aquellas por las cuales no se entregó la totalidad de la mercadería acopiada.

También surge de dicha pericia, que en respuesta a una de las inquietudes del perito del Fisco Nacional, se explicó respecto de los acopios no sólo en relación a su costo, sino a la contabilización y registración de toda la operación, habiéndose elaborado el anexo XI, referido al detalle de uno de los acopios, en donde se desarrolló un caso desde la percepción del precio hasta la entrega del total de la mercadería, referenciándolo con los respectivos documentos (v.gr. facturas y notas de crédito).

Por último, el Tribunal señaló que en función de la pericia a la que se viene haciendo referencia, el Ministerio Público solicitó el sobreseimiento del imputado en atención a que los peritos manifestaron que la técnica de registración de las operaciones de acopio utilizada por la contribuyente actora es correcta desde el punto de vista legal y que no se observa en la contabilidad, duplicación de costos alguna; motivos por los cuales el Juez Penal Económico así lo decretó.

En definitiva concluyó que, a partir de los elementos de prueba obrantes en la causa, se determina que la técnica de registración de las operaciones de acopio utilizada por la parte actora es correcta desde el punto de vista legal, y que a partir de dicha técnica no se observa en su contabilidad la duplicación de costos.

III.- Que contra lo decidido respecto de la cuestión de fondo, la demandada interpuso apelación en fecha 23/09/2019 y expresó agravios en fecha 15/10/2019 -partes 1° y 2°- (cfr. fs. 1897/1903 del expte. en soporte papel).

La parte actora contestó el traslado conferido respecto del memorial de su contraria en fecha 4/12/2020 -partes 1° y 2°-.

Asimismo, se encuentran sometidas a consideración de este Tribunal, las apelaciones interpuestas y fundadas en fechas 15/10/2019 y 16/10/2019 (cfr. fs. 1904/1909 y fs. 1912/1912 vta. del expte. en formato papel), ambas contra las regulaciones de honorarios de fecha 23/09/2019, como así también para considerar la apelación de honorarios de fecha 17/02/2020 (cfr. fs. 1915/1916 del expte. en formato papel), contra la resolución de fecha 27/12/2019.

IV.- Que la demandada en su memorial, tras reseñar los antecedentes de la cuestión debatida, señaló que el T.F.N. no ha hecho debido mérito del caso, limitándose a validar la posición de la actora en base a un análisis superficial, quedando de manifiesto un actuar arbitrario en la apreciación de la prueba.

En tal sentido, consideró que el Tribunal luego de aludir a los distintos informes periciales rendidos en la causa, hizo propios ciertos pasajes de la pericial producida en sede penal, para concluir circunscribiendo de ese modo el marco de la causa a la discusión de la cuestión relativa a la inexistencia de una duplicación de costos, soslayando el planteo que efectuara su parte referido a que la contabilidad de la contribuyente no permite determinar qué mercadería le pertenece y cuál no y a qué valor real debe ser considerada.

Recordó que lo objetado por su parte en los períodos señalados fue el cómputo en el Anexo III de determinación del “costo de ventas totales”, de la inclusión del concepto “costo de mercadería a remitir”, que según la leyenda al pie de dicho anexo, comprende “mercadería cuya venta fue perfeccionada pero aún se encuentra pendiente de entrega”.

Entendió que el “costo de ventas a remitir”, por la ley no estaba estipulado que correspondiera su cómputo de los efectos impositivos, pues lo que se estaba haciendo era introducir en el cuadro determinación de costo de mercaderías vendidas, un concepto de importe que no se correspondía con la ecuación tradicional para la determinación de ese costo de mercaderías vendidas.

Agregó que, en general, se usan cuentas de orden para reflejar la existencia de mercadería que ya no está en el stock de la empresa, pues no es más de su titularidad, aunque continúe en el “ámbito” de la misma.

Señaló que el Juzgador, al sostener que el perito del Fisco se escudó para no responder en que necesitaba realizar tareas de auditoría, cuando fue designado simplemente para ilustrar el Tribunal cómo habían sido contabilizadas las ventas efectuadas por el sistema de acopios, no tuvo en cuenta que de los estados contables no surge la información suficiente para ello, ya que por ejemplo, no está el “cuadro determinación del costo de mercaderías a remitir” y lo que es más importante, las aclaraciones que efectúa el actor durante la etapa administrativa y de apelación, que serían condiciones necesarias para que el estado contable

goce del requisito de “suficiencia” de la información contenida, lo que tampoco aparece en los estados contables, ni fue posible realizar un detalle analítico.

Refirió que, en cuanto a que de los informes periciales surge que la contribuyente utilizó el método de costeo tradicional por imputar a resultados el costo de mercaderías vendidas es correcto, pues se trata del método de uso obligatorio contable para todas las empresas con actividad y sin actividades realizadas en el territorio argentino, por lo cual no podría haber aplicado otro método.

Resaltó que el Tribunal no ha tomado en consideración las conclusiones de la perito de su parte, en los diversos informes periciales presentados. El sentenciante interpretó erradamente el objetivo de la pericia propuesta por el actor, concluyendo que erradamente en el objetivo de los puntos periciales, cuando de la lectura de los mismos surge que poseen significativa complejidad para su contestación y además no se refieren exclusivamente sobre el tema ventas.

Agregó que el Tribunal no consideró que detrás de una “inocente” cuenta de “costo de mercaderías a remitir”, para su validación deben aplicarse métodos propios de una auditoría, pues no se debe olvidar que la contabilidad es la conclusión de movimientos reales que se plasman en papeles (físicos o digitales); es decir que la contabilidad no existe sin que exista documentación que respalde la que en ella se expone.

Dijo que, de la pericia producida, surge claramente que existe un problema de valuación de mercadería. El costo utilizado en los dos tipos de acopio de donde surge que los indeterminados no se ajustan a la normativa del Impuesto a las Ganancias y además incrementan el costo por una valuación mayor a lo que corresponde, precisamente, porque la contribuyente valoriza al precio de reposición, cuando el cliente le ha congelado el precio en atención a que ya le ha pagado y facturado la venta por acopio.

Concluyó que ha quedado probado y expuesto en la pericia y en las impugnaciones, el error en que incurre el Tribunal Fiscal en el análisis de los hechos y su valorización y aplicación de las normas que rigen el caso. Por tales motivos, solicitó que se revoque el fallo apelado en la medida de lo recurrido y en cuanto resultó desfavorable a los intereses de su parte, con costas.

V.- Que a efectos de una mejor compresión de la problemática involucrada en autos, cabe señalar que por resolución N° 167/2012 (DV CRR2) -partes 1°, 2°, 3° y 4°-, se intimó a la contribuyente actora a ingresar en concepto de I.V.A. por los períodos fiscales 1/2006, 4/2007 y 12/2007, la suma de $ 314.124,81; intereses resarcitorios por $ 534.749,28 y se aplicó una multa por $ 115.500 por los períodos fiscales 4/2007 y 12/2007, de conformidad con lo establecido por los arts. 46 y 47, incs. b) y c) de la L.P.T.

Luego, por resolución N° 166/2012 (DV CRR2) -partes 1°, 2°, 3°, 4° y 5°-, se obligó a la actora a ingresar en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2006, la suma de $ 1.650.626,30; por el período fiscal 2007, la suma de $ 570.539,02 y el monto de $ 3.346.177,23, en concepto de intereses resarcitorios calculados al 5/12/2012.

A su turno, por resolución N° 60/2013 (DV CRR2) -partes 1°, 2° y 3°-, se aplicó a la actora una multa de $ 231.192,09, con sustento en los arts. 46 y 47, incs. b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), correspondiente a los períodos fiscales 5/2007 y 1/2008.

Por resolución N° 402/2015 (DV CRR2) -partes 1°, 2°, 3°, 4°, 5°, 6° y 7°-, de fecha 18/12/2015, se obligó a la actora a ingresar una suma determinada de dinero en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2008, más sus intereses resarcitorios, habiéndose deducido apelación en este caso por la impugnación del costo de las mercaderías a remitir por la suma de $ 1.5863.982,24.

Cabe señalar que la parte actora adhirió al plan de facilidades de pago establecido por la R.G. N° 3806/15 (B.O. 6/11/2015) en forma parcial, respecto del cargo que se refiere a la impugnación del pasivo no debidamente acreditado para la A.F.I.P. y solicitó que prosigan las actuaciones sólo en relación al costo de las mercaderías a remitir.

Al respecto, el Fisco Nacional solicitó que se tenga a la actora por desistida en autos con el alcance indicado.

El T.F.N., tuvo por desistida a la actora de la acción y del derecho en la presente causa, en los términos antes mencionados, con costas.

Por último, corresponde señalar que la excepción de prescripción articulada por la actora en oportunidad de impugnar antes el Tribunal *a*

quo la resolución N° 402/2015 (DV CRR2), fue rechazada por dicho tribunal en fecha 1/06/2017.

VI.- Que con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, "Caterina Consignatarios S.R.L. c/D.G.I.", del 18/07/2019, Expte. Nº 74.722/2018).

VII.- Que, dadas las circunstancias de este caso, cabe recordar que la ocurrencia y concurrencia de las mismas habrá de ser verificada de acuerdo al criterio revisor previsto en el art. 86 de la L.P.T., de conformidad con las consideraciones que se efectuarán a continuación.

La norma referida exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal *a quo* que habilite el análisis por parte de esta Cámara.

El criterio imperante respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, implica interpretar a la citada norma como una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, causa: "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, *in re,* "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, autos: "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, causa: "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, *in re,* "Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.", del 21/03/2011, entre otros).

En este caso, el Fisco Nacional pretende la revisión del criterio adoptado por el T.F.N., con base en un planteo de arbitrariedad que expresó en su memorial de agravios.

Al respecto, cabe señalar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza que por arbitrariedad debe entenderse: "[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso,

se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en él" (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 207:72, del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior; esta Sala, en autos: "WM Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2016, entre muchos otros).

VIII.- Que, bajo esta perspectiva, cabe destacar que -como ha quedado expuesto más arriba- el Tribunal *a quo* sustentó su decisión en que, respecto al ajuste relativo a la deducción del costo de mercaderías, correspondía estar a las conclusiones que arrojaron las pericias contables producidas en autos.

Sobre el punto, expresamente enfatizó que, en cuanto a la registración por separado del costo de mercadería a remitir realizada por la actora, se advierte que no existe ninguna normativa contable o impositiva que impida registrar (y/o exponer) por separado el costo de la mercadería.

Asimismo, indicó que en los informes periciales agregados en autos se observa que Abelson S.A. registró en su estado contable un costo de mercadería vendida y un costo de mercadería a remitir, lo que verifica que la contribuyente no duplicó los costos. Que, de igual modo, no existe duplicación de costos, sino que se repara el efecto de un mayor costo de la mercadería vendida como consecuencia de que el inventario final al cierre del ejercicio contiene mercadería acopiada pero no entregada, por la cual la empresa ya contabilizó como ganancia la factura emitida al cliente.

Por último, puntualizó que la pericial contable producida en la causa penal, ratificó el resultado de la que fuera producida ante su sede y allí se concluyó que la técnica de registración de las operaciones de acopio utilizada por la contribuyente es correcta desde el punto de vista legal y no se observa duplicación de costos alguna en la contabilidad.

Sin embargo, debe quedar desde ya perfectamente aclarado como punto de partida del análisis, que las observaciones e impugnaciones a la deducción de que se trata, llevadas a cabo por el fisco en el acto determinativo, no conciernen a un aspecto formal o de exposición de la misma en el balance (tales, aquéllos sobre los que versó la prueba pericial contable y se llevó a cabo el abordaje del tópico por parte del Tribunal Fiscal de la Nación), sino puntual y específicamente a una cuestión conceptual que refiere a la admisibilidad del cómputo y

consiguiente mecanismo de determinación de la deducción del costo de las “mercaderías a remitir”.

En este orden se debe precisar que el contribuyente para sostener su postura, sostiene -en síntesis y en cuanto interesa a los fines del análisis que aquí corresponde-, que al ofrecer a sus clientes un sistema de acopio de mercaderías para congelar el precio y otorgar la posibilidad de su retiro de acuerdo a sus necesidades, en oportunidad de llevar a cabo su contabilización mediante el sistema de diferencias de inventario, tal operación mantiene pendiente la consideración de lo que denomina “costo de las mercaderías a remitir”, que no ha sido computado y que por lo mismo debe ser debidamente deducido, apareándose el costo de ventas con el ingreso por ventas, pues resulta inconcebible un “ingreso por ventas” sin la contrapartida del correspondiente “costo de ventas”.

Y por su parte, el fisco controvierte tal temperamento destacando (especialmente en la Resol. N° 166/2012, oportunidad en la cual se desarrolla el punto en forma exhaustiva), que la deducción “costo de las mercaderías a remitir”, no se ajusta a las normas contables e impositivas aplicables, en tanto y cuanto el supuesto costo de los acopios involucra mercancías determinadas e indeterminadas cuya adquisición no coincide o no se ha llevado a cabo en el mismo ejercicio en el que se concretó su venta o entrega a terceros, con las consecuencias que de ello se sigue respecto del momento, oportunidad y valores computables a tales efectos.

Como se advierte -y se ha adelantado- la cuestión no concierne al mecanismo contable de exposición de la deducción, sino a su procedencia y modo de determinación del costo, a cuyo respecto asiste razón al fisco.

Es que, las reglas contenidas en los arts. 52, 64 y 65 de la L.I.G. así como en los arts. 74 y 75 de su decreto reglamentario, son claras en punto al costo computable de la mercadería destinada a reventa (tal el caso de aquélla involucrada en los acopios), así como en punto a las deducciones admisibles en orden a la valuación de los inventarios.

Pues bien, por aplicación de dichas pautas concluye correctamente el ente recaudador que -respecto de las mercancías determinadas- los acopios no deberían encontrarse incluidos en la existencia final de bienes de cambio (mediante el método de diferencia de inventario) por pertenecer a terceros, pues sea que se encontraban presentes al

comienzo del ejercicio o fueron adquiridos durante el mismo, su costo ya se encuentra incluido dentro de aquél correspondiente a la mercadería vendida; y en cuanto a los acopios sin determinación de bienes (por no encontrarse identificados o no existir en el stock), no correspondería computar su costo por no haber sido adquiridos en el ejercicio de que se trate, pues sólo tendrían su contrapartida en el momento (ejercicio), en el que formen parte del inventario físico de mercaderías de la empresa.

Asimismo, se destaca que la contribuyente registra previsiones de costo de mercaderías, sin detallar la composición de dicha cuenta (saldo al inicio, aumentos o disminuciones y saldo al final del ejercicio), que contiene conceptos y valuaciones computadas a precios de últimas compras (bienes determinados) y a márgenes de ganancias del sector (bienes indeterminados), que no se ajustan a los dispositivos normativos aplicables (esto es, se toman valores que no son los vigentes en los ejercicios correspondientes a las ventas por acopio), permitiéndole ajustar y determinar a su arbitrio el balance fiscal.

De tal suerte, analizado el aporte probatorio ya referido y los fundamentos del fallo cuestionado, bien se evidencia que en modo alguno han abordado tales tópicos esenciales -en los que se funda el acto determinativo- lo cual pone de manifiesto el error o falta de adecuación del pronunciamiento del Tribunal *a quo* tanto a los extremos relevantes de la cuestión como en orden a la normativa aplicable, incurriendo en arbitrariedad en la apreciación y valoración de las pruebas producidas en la causa, que tornan viable el planteo recursivo.

En este entendimiento, preciso es remarcar que el informe pericial en el que se basó la sentencia apelada no basta para demostrar una deficiencia, error o desvío del acto determinativo respecto de la recta interpretación y aplicación de los preceptos citados, a la hora de valorar la admisibilidad de la deducción, en tanto como quedó dicho no abordó los tópicos pertinentes; y en tal sentido cabe recordar que no constituye "prueba idónea" para justificar la procedencia de determinado concepto, el informe pericial contable "...que sólo traduce el resultado de un cálculo o exposiciones formales elaboradas sobre la base de la posición sustentada por el demandante y de las premisas sostenidas por éste" (cfr. *Fallos*, 320:1166, del 3/6/1997).

#35496145#300219908#20210917123351973

De tal suerte que cuanto como aquí ocurre en que el informe contable se exhibe como resultado de una serie de verificaciones de orden formal, cuyas premisas y bases sólo obedecen al criterio asumido por la parte actora, que, como se ha concluido, no se ajusta al esclarecimiento de los extremos relevantes y conducentes (tal como han quedado expuestos a lo largo del presente considerando), cabe descartar tal aporte probatorio en tanto y cuanto no versa sobre aquéllos aspectos que a los fines del objeto central de la controversia, deben ser puntual y específicamente explicados y dilucidados (conf esta Sala doc. fallo en autos: "Instituto de Seguros S.A c/EN - Mº Trabajo -Dto. 1723/92 -autos Peirano- s/proceso de conocimiento", Expte. N° 40.015/04, sent. del 04/10/2012).

Ha de tenerse especialmente presente en este orden de análisis, que en cuanto concierne a la pericia contable, y como ha quedado claramente expuesto, en modo alguno aborda las cuestiones relevantes y conducentes ya referidas y en las cuales se sustenta el acto impugnado, de tal suerte que el fallo aquí recurrido que se basa precisamente en sus conclusiones, resulta por lo mismo desprovisto de adecuado fundamento, manteniéndose incólumes los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta el acto determinativo que a falta de una concreta, justificada y sustentable objeción, ha de ser confirmado.

Por lo expuesto, corresponde admitir la apelación de la demandada y revocar en este aspecto el pronunciamiento recurrido.

IX.- Que, en cuanto al régimen de las costas, cabe señalar que este Tribunal considera que, en atención al desarrollo anteriormente efectuado, el cual conduce a la conclusión a la que se arribó y teniendo en cuenta la vigencia del principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68, primera parte -norma de aplicación supletoria en virtud de lo establecido en el art. 197 de la L.P.T.-, es que corresponde que las costas de ambas instancias sean soportadas por la actora que ha resultado vencida.

X.- Que, atento al modo en que se resuelve precedentemente no corresponde tratar los recursos interpuestos contra la regulación de honorarios de fecha 23/09/2019, debiendo el Tribunal Fiscal de la Nación fijar los emolumentos de la dirección letrada y representación de la demandada por las tareas cumplidas respecto al fondo de la cuestión.

Asimismo, que respecto al recurso interpuesto contra la regulación de honorarios de fecha 27/12/2019, cabe tener en cuenta los trabajos cumplidos por la representación fiscal, relacionados con el allanamiento parcial resuelto con fecha 25/08/2016 y el rechazo de la excepción de prescripción de fecha 01/06/2017, atento el mérito, calidad y eficacia de la labor realizada durante el pleito, corresponde reducir a la suma de PESOS DOSCIENTOS DIECIOCHO MIL CUATROCIENTOS ($218.400) y PESOS OCHENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS ($87.400) los honorarios de la dirección letrada y representación de la demandada (arts. 6, 7, 9, 10, 19, 22, 33, 37, 38, y ccdtes. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

Que manteniendo similares pautas a las desarrolladas en cuanto al monto del pleito, atento la entidad y amplitud de las cuestiones sometidas a conocimiento de la perito contadora propuesta por el fisco, así como a la calidad, eficacia y extensión de los trabajos desarrollados, y atendiendo a la debida proporción que deben guardar los honorarios de los peritos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (C.S. Fallos: 260:14 y 300:70, entre otros), corresponde, reducir a la suma de PESOS OCHENTA MIL OCHOCIENTOS ($80.800) los emolumentos fijados en su favor (arts. 3, inc e) del Decreto ley 16.638/57).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re*: “Beccar Varela Emilio - Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog.” del 16 de julio de 1996). ASÍ SE DECLARA.

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional, revocando la sentencia del T.F.N. de fecha 19/07/2019, con costas de ambas instancias a la actora vencida, por no observarse motivos para la dispensa (cfr. art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.); 2°) declarar que no corresponde tratar los recursos interpuestos contra los

honorarios de fecha 23/09/2019 y 3º) reducir los emolumentos fijados con fecha 27/12/2019 de conformidad a lo expresado en el considerando X.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 17/09/2021
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#35496145#300219908#20210917123351973