Informe firma conjunta

Número: IF-2021-100334187-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Octubre de 2021

Referencia: VOC XI. Expte Nº 30.538-I “TNT LOGISTICS ARGENTINA S.A. s/ apelación" Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación)**,** para dictar sentencia en el Expediente **Nº 30.538-I,** caratulado: **“TNT LOGISTICS ARGENTINA S.A. s/ apelación,**

La Dra. O’Donnell dijo:

I- TNT Logistics Argentina S.A. interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 209/2007, dictada el 25 de octubre de 2007 por la División Revisión y Recursos de la Dirección General Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante la cual se rechazó el recurso de repetición por un monto de $1.115.359,28 que es el monto que arrojó la declaración jurada rectificativa 1 presentada en el impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2002. Allí también solicita el reconocimiento de un quebranto atribuible al mismo período por la suma de $1.018.135,73.

Ello, corolario de haber incluido en la misma ingresos que, según dice, eran no computables. Sostiene, más precisamente, que si bien en la declaración jurada original no había gravado las diferencias de cambio positivas originadas en la devaluación del peso argentino frente al dólar estadounidense dispuesta por la ley 25.561 y sus reglamentaciones por la mera tenencia de divisas en el exterior -no consumidas ni repatriadas en el mismo período- por una colocación en dólares en una “cuenta corriente rotativa” en una entidad financiera, TNT Post Group Finance BV, radicada en Holanda, conforme al contrato de préstamo vigente al 1° de enero de 2000, luego al rectificar dicha declaración sí las gravó y abonó el gravamen resultante.

Alega que el tratamiento correcto era el de la declaración jurada original ya que no se daban las circunstancias descriptas por el art. 158 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.), es decir que las divisas no habían sido reingresadas al territorio nacional, ni dispuestas de ninguna forma en el exterior en el año 2002.

Sigue diciendo que interpuso el reclamo de repetición previsto en el art. 81 de la ley 11.683 en sede administrativa a fin de obtener la devolución de lo ingresado en exceso, para lo cual afirma que cuando dicha norma exige que el dinero se encuentre *dispuesto* se refiere a *consumido*.

Destaca e insiste en que no ha hecho ningún acto de disposición sobre los fondos comprendidos en el reclamo de repetición y aclara que considera legítimo el pago del gravamen efectuado por las diferencias positivas de los fondos que tenía en el exterior que sí fueron consumidos y/o repatriados que sí le generaron ganancias.

Se agravia en su presentación en esta instancia que el juez administrativo rechaza el recurso de repetición con fundamento en que las divisas que generaron las diferencias de cambio positivas estuvieron *a disposición* de TNT durante el ejercicio en cuestión, ya sea para realizar pagos y/o transferencias al país, es decir, se trataba de *dinero dispuesto en el exterior para ser utilizado por la rubrada según su criterio,* posición que valida con el certificado de TNT Post Group Financie BV de Holanda obrante a fs. 24 de las act. adm. y a fs. 41 de este expediente.

Sostiene, por el contrario, que no ha dispuesto ni repatriado los fondos y, además, que las diferencias de cambio a las que alude el art. 158 de la ley son solamente las que provienen de *operaciones*, término que no comprende cualquier acto de simple administración del patrimonio, como los que se realizan sobre una cuenta corriente bancaria, porque la norma alude a actos de disposición o enajenación, de bienes y/o derechos.

Por último, aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba pericial contable y, por las razones que invoca, solicita que se haga lugar al recurso de repetición, con costas.

Corrido el traslado del mismo a la representación fiscal, aclara, en primer lugar, que sólo certifica el pago por $211.290 ingresado en forma bancaria y, a continuación, solicita por los argumentos que allí expone que se confirme su acto, también con costas.

II- A fs. 88 se abrió la causa a prueba, obrando a fs. 104/108 el informe pericial contable.

A fs.125 se elevaron los autos a consideración de la Sala y a fs. 132, luego de hacer saber a las partes su composición, se pusieron los autos para alegar, los que obran agregados a fs. 133/135 y 136/138, de la recurrente y del Fisco Nacional, respectivamente.

A fs. 227 se ponen los autos a sentencia

III- No se encuentra en discusión que en el período fiscal 2002 TNT tenía depositados fondos en una cuenta en el exterior en una empresa financiera del grupo, TNT Post Group Finance BV, radicada en Holanda, en virtud de la operatoria de "*cuenta corriente rotativa*" por un contrato vigente desde el 1° de enero de 2000.

A fs. 41 obra documentación expedida por TPG Finance BV, aportada por TNT en esta instancia, que acredita el crédito que tenía a su favor en 12/2002 era de USD 1.836.746,08 (USD1.812.619,46 cap. + USD 71.360,59 int.).

A fs. 43 obra en papel de trabajo los movimientos de la *cuenta corriente rotativa,* con diferentes débitos del monto del préstamo que al inicio del ejercicio era de USD2.474.867,72, por conceptos tales como comisión por mantenimiento, regalías, compra de empresas y otros gastos, que hicieron que al cierre del período el saldo fuera de USD 1.812.619,46.

No discuten tampoco las partes las diferencias de cambio positivas que la tenencia de TNT en el exterior generó en el periodo fiscal 2002, producto de la devaluación del peso argentino por la ley 25.561 y sus reglamentaciones, ni que éstas fueron registradas por TNT en su contabilidad, lo cual, por otra parte, surge de los resultados de la prueba pericial contable producida en esta instancia, que no ha merecido observación alguna de las partes.

En efecto, en el informe obrante a fs. 105/108, al contestar el Punto c), los expertos señalan que en la cuenta del mayor general N° 530.100.100 se registran $6.032.216,66 en concepto de *diferencias de cambio positivas,* y que así también se expone en la Nota 18 de los Estados Contables cerrados al 31.12.2002.

Hacen saber allí también que tales diferencias se originan en un *crédito original* de USD 2.474.867,72, según registros de la cuenta N° 117.100.105 del mismo libro, e informan que "…*las diferencias positivas no computadas en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias totaliza la suma de $4.204.876.53",* es decir que por los fondos registrados en esa misma cuenta y por la misma operatoria, TNT incluyó una parte de las diferencias de cambio positivas en la base imponible de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

La cuestión, entonces, consiste en establecer si TNT debió también incluir las diferencias de cambio positivas originadas en el resto de los fondos, es decir aquella parte que no afectó al pago de comisiones, regalías, compras de empresas y otros gastos, pero que estaban acreditados en la misma cuenta y conformaban, por ende, el mismo activo financiero.

La respuesta debe buscarse, entonces, en el art. 158 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.)

Dicha norma disponía que,

"*Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.*

Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera".

Y, en lo que aquí más importa, el tercer párrafo, agregaba que,

"Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".

Por su parte, la reglamentación, art. 99 del dto. 1344/98 (t.v.) disponía que "*En el balance impositivo anual se computarán las diferencias de cambio que provengan de operaciones gravadas por el impuesto y las que se produzcan por la cancelación de los créditos que se hubieren originado para financiarlas. Las diferencias de cambio que se produzcan por el ingreso de divisas al país o por la disposición de las mismas en cualquier forma, provenientes de las operaciones y cancelaciones a que se refiere el párrafo anterior, serán consideradas en todos los casos de fuente argentina".*

En el caso, ambas partes concuerdan que las divisas no ingresaron al país, por ende, no tiene sentido indagar sobre el alcance de dicho supuesto.

El meollo es si las divisas estaban *a disposición* en el exterior para TNT que es lo que determina el éxito de los agravios de TNT y de su recurso de repetición.

Y la prueba de que los fondos estaban dispuestos o a disposición de TNT es los movimientos -débitos- que tuvo la *cuenta corriente rotativa* con TNT Post Financie Group BV en el mismo período fiscal 2002.

Para decirlo más claramente, de la prueba rendida surge que en enero de 2002 y en virtud del contrato con la firma vinculada del exterior a TNT se le había acreditado en su cuenta corriente un monto de USD2.474.867,72 que es el que se informa en el papel de trabajo confeccionado por TNT obrante a fs. 43 y en el informe pericial contable presentado en forma conjunta por los expertos en esta instancia a fs. 105/109.

El hecho que TNT haya efectuado operaciones o movimientos parciales del saldo acreditado, sea para el pago de comisiones y gastos, regalías o para otras compras, lo que también surge de la misma documentación, no elimina que la acreditación al inicio del período fiscal fue por el total y que estuvo a su disposición hasta el cierre del mismo que es lo que interesa a los efectos de la aplicación de las normas antes señaladas. Por ende, el acaecimiento de las diferencias de cambio a las que se refieren las mismas, en el caso positivas, se produjo sobre el total también, no únicamente sobre los montos a los que TNT les dio un destino material específico. Confunde así la recurrente disposición con disposición material y la norma solo se refiere a la primera como condición para su aplicación, entendiendo por tal un acto jurídico en virtud del cual como titular de los fondos acreditados en la cuenta (activo financiero) tuvo su uso y goce.

Aunque abunda aclararlo, la disponibilidad a la que se refieren las normas no es la efectiva o material, sino que basta que los fondos hayan estado jurídicamente a su disposición.

Cabe recordar que es la propia recurrente la que en su recurso reconoció que por la misma operatoria, el mismo crédito con la misma empresa y en virtud de la ejecución del mismo contrato, sí se generaron diferencias de cambio que fueron incluidas en la base imponible del impuesto a las ganancias del mismo período fiscal objeto de la determinación fiscal; ello, por aplicación del art. 158 de la ley, es decir que ejerció como titular actos de disposición sobre la cuenta.

Queda referirse, por último, a la naturaleza del activo financiero en el exterior respecto al cual TNT sostiene no tuvo origen en *operaciones* y, con ello, que no le resulta de aplicación el art. 158 de la ley.

Sin perjuicio que lo alegado no se compadece con la operatoria que la propia TNT denomina como *cuenta corriente rotativa,* que da cuenta de un crédito que tiene por resultados originados en operaciones entre empresas vinculadas pertenecientes a un mismo grupo económico, lo cierto es que no ha rendido ninguna prueba, ni en esta instancia ni en la administrativa previamente sustanciada, tendiente a acreditar que su crédito tenía una naturaleza diferente a la de *operaciones* o que se originó en una actividad diferente a la de logística que ella misma describe en su presentación que llevó a cabo junto con el resto de las empresas del mismo grupo. Así, ninguno de los puntos de pericia que ofreció se dirigieron a demostrar que el crédito puede atribuirse a un concepto diferente al de operaciones al que se refiere la ley y su reglamentación, omisión que no puede ser suplida por este Tribunal aún ejerciendo las amplias facultades instructorias que la ley le acuerda para llegar a la verdad jurídica objetiva, ni tampoco existe razón alguna para presumir que por tratarse de un activo financiero su origen no fueron operaciones comerciales subyacentes las que lo conformaron.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 209/2007, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiero a la decisión que adopta la Dra. O'Donnell por análogos fundamentos, sujetándome a las impugnaciones efectuada por el

Fisco Nacional y a los agravios planteados por la actora, ello sin perjuicio de señalar que en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto vigente al momento de los hechos), el artículo 96 prevé con carácter mucho más amplio que, los depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de la misma se valuarán de acuerdo con el último valor de cotización……a la fecha de cierre del ejercicio……, resaltando la expresión “a todos los fines de esta ley” (2do. Párrafo e inc. a), trascendiendo de esta forma el esquema de ajuste por inflación, y además sin discriminar entre ganancias de fuente argentina y extranjera. Lo expuesto sumado a que en los casos de sujetos pasivos que tributan sobre la base de la teoría del balance (artículo 2°), el mayor valor que toma la moneda extranjera en las distintas expresiones indicadas, constituyen ganancia gravada al igual que en idénticos sujetos y activos cuando éstos últimos se encuentren situados o colocados en el país. Una interpretación en contrario, en el contexto señalado que llevara a considerar distintos criterios de revalorización según fuere la ganancia de fuente extranjera o nacional, implicaría que el legislador, para las empresas, propició el ahorro en el exterior.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 209/2007, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos en la suma de $ 33.254, por la representación procesal, y de $83.136 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $62.007 equivalente a 12,46 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 155.017 equivalente a 31,14 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida en autos, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29 y 51 de la ley 27.423.

4°) Regular en la suma de $34.010 los honorarios de la Contadora Pública Liliana Clotilde Dopico a cargo de la recurrente, en el carácter de perita designada a propuesta del Fisco Nacional teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.20 13:56:58 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.20 14:13:02 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.20 14:26:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.20 14:26:38 -03:00