República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-119734801-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 9 de Diciembre de 2021

Referencia: Voc. XI. EX-2019-58915461--APN-SGAI#TFN caratulado "Magin S.A. s/ recurso de 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 resolver el Expediente **EX-2019-58915461--APN-SGAI#TFN** caratulado **"Magin S.A. s/ recurso de apelación"**

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- Magin S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N°167/19, dictada el 3 de junio de 2019 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determinó de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2013, y se la intimó a pagar $8.881.240,60, más intereses resarcitorios (conf. 37, ley). En dicho acto, además, se le aplica una multa de omisión de igual monto (art. 45, ley).

Relata que la determinación de oficio tiene origen en el proceso de reorganización societaria –escisión- por el cual transfirió bienes de uso y bienes de cambio a las sociedades Agrovictoria S.A. y Las Malvinas II S.A., a efectos de obtener los beneficios tributarios previstos en el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias y en el art. 105 de su decreto reglamentario.

Agrega que en las Notas Nros. 675/18 y 286/2018, dictadas el 22 de mayo y el 7 de junio de 2018 por las Agencias Nros. 5 y 10, respectivamente, según el procedimiento previsto en la RG N° 2513/2018, se le denegó los efectos de la reorganización fiscal y societaria, invocándose para ello la siguiente inconsistencia "Siendo la fecha de la reorganización el día 30/09/2012 se verifica que las empresas continuadoras Las Malvinas II S.A. con CUIT 30714332569 solicitó el alta en los impuestos a partir del mes de enero de 2014 y Agrovictoria S.A. con CUIT 30714227986 gestionó el alta en los impuestos a las ganancias y al valor agregado en el mes de septiembre de 2013 y GMP y BP Acciones y Participaciones en Enero del año 2014, omitiéndose el cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas durante el periodo posterior a la escisión hasta las altas mencionadas".

Informa que contra la denegatoria MAGIN S.A. presentó el recurso de apelación del art. 74 del decreto 1397/79,

bajo la forma de “Denuncia de Ilegitimidad” – art. 1°, inc. e), ap. 6, ley 19.549- y que luego de un año, Agrovictoria S.A. y Las Malvinas II S.A., también fueron notificadas y recurrieron la denegatoria en iguales términos.

Destaca que como consta en sus libros societarios y surge del Compromiso Definitivo de Escisión, el 30 de septiembre de 2012 se reunió el directorio de MAGIN S.A. para tratar, entre otros temas, su reorganización a través de una escisión parcial para crear dos nuevas sociedades, proceso que culminó en septiembre de 2013. Agrega que las nuevas sociedades, Las Malvinas II S.A. y Agrovictoria S.A., debieron inscribirse en la Inspección General de Justicia, en la Administración Federal de Ingresos Públicos, y que debido a inconvenientes administrativos, todos externos a ellas, entre otros, que la IGJ perdió documentación, fue imposible que presentaran en plazo cierta documentación solicitada por la Administración Federal. Pero ello, sostiene, en modo alguno implica que la reorganización no haya existido o que los requisitos no se hayan cumplido.

Acusa al juez administrativo de haber actuado con rigorismo extremo, en particular porque el proceso se llevó a cabo entre empresas de un mismo conjunto económico, es decir, sin transferencia de bienes a terceros.

Solicita a continuación que se declare la nulidad de la Resolución por falta de motivación, por un lado, y por violación al procedimiento previo a su emisión, por los siguientes motivos:

- porque entre la vista notificada el 21 de diciembre de 2018 y la del 6 de junio de 2019 se modificaron los ajustes producto de los errores de cálculo que hiciera valer en su descargo, sin que se le notificara nuevamente la vista que prevé el art. 17 de la ley 11.683 con los nuevos ajustes para que ejerciera nuevamente su derecho de defensa. Invoca para ello que el art. 49 de la ley 11.683, al referirse a la reducción de sanciones, establece que “*Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones*”, y extrae de ello que la notificación de la vista tiene por objeto ejercer su derecho a gozar de la reducción prevista en dicha norma.
- por vicios en la notificación de la Resolución, toda vez que el agente ”*…no aseguró la correcta recepción de la notificación*”, ya que al no encontrar a nadie para recibirla en el domicilio fiscal de MAGIN S.A. la fijó en la puerta del domicilio, ocasionándole un daño patrimonial importante, teniendo en cuenta los montos que surgen de la Resolución. Dice que este procedimiento fue utilizado también para notificar la denegatoria del proceso de reorganización societaria.
- por vicios en el procedimiento para obtener la base imponible para la determinación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2013, puesto que en virtud de las diferencias que surgían de la vista de determinación de oficio y gracias al descargo que presentó logró que se modificara el ajuste. Agrega que las valuaciones para el Impuesto Inmobiliario no pueden ser utilizadas como un criterio razonable para establecer una correcta valuación de mercado, ya que las mismas sólo persiguen un fin recaudador de los impuestos provinciales y no guardan sustento ni relación con los valores de venta habituales fijados entre las partes, más aun, según dice, cuando el Fisco Nacional cuenta con valuaciones de inmobiliarias de la zona.

Menciona que el juez administrativo en su denegatoria de reorganización del 30 de junio de 2017, consignó como fecha de reorganización el 30 de septiembre de 2012, mientras que en el encabezado de dicha constancia fijó la fecha de reorganización el 1° de septiembre de 2013, aclarando que la primera de las fechas solo responde a una decisión de la empresa que no fue formalizada hasta septiembre de 2013.

Se agravia también de la utilización de la presunción del inc. b) del art. 18 de la ley 11.683. Concretamente, se agravia que se efectuó una comparación entre el valor promedio informado por dos inmobiliarias circularizadas por el Fisco Nacional sobre las fracciones de campo transferidas en la escisión y las valuaciones fiscales surgidas como base para la determinación del Impuesto Inmobiliario de acuerdo al R-550 -formulario para la presentación en la Entidad bancaria- Liquidación cuota a vencer de ARBA para el mismo año-, determinando como valor comparativo computable de venta el mayor entre estos importes.

Critica la limitación del art. 15 del decreto reglamentario de la ley 11.683, que dispone que en ningún caso el precio puede ser inferior a la valuación fiscal, porque se introduce en un concepto de base imponible no previsto en la ley.

Concluye que se encuentran reunidos los requisitos de la reorganización empresarial libre de impuestos, previstos en el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias y su reglamentación, y que, en definitiva, la determinación de oficio notificada en la Resolución tiene como único fundamento su desconocimiento. Alega que el Fisco Nacional invoca como fecha de reorganización el 30 de septiembre de 2012, conforme surge en la *Constancia de No Aceptación de la Comunicación N° 005/2017/00633/2*, fecha en la que MAGIN S.A. celebró su compromiso previo de escisión, y que al darse cuenta de esta situación rectifica su postura considerando fechas disímiles como ser fecha de reorganización 1° de septiembre 2013 en la misma Constancia del 19 de junio del 2013 tal cual surge del Informe final de inspección obrantes a fs. 344 a 354. Pero agrega que aun considerando esta última como fecha de reorganización, es ilógico que el Fisco Nacional decida el decaimiento de la reorganización por causas externas a ella, como la demora en la inscripción y en el alta impositiva ocasionadas por el ente de contralor societario.

Por ende, argumenta que se debe tomar como fecha de reorganización el 1° de setiembre de 2013 y que es ilógico suponer que Las Malvinas II S.A. y Agrovictoria S.A., comenzaron sus actividades sin cumplir las formalidades societarias e impositivas, por lo que sostiene que la intención del Fisco Nacional es la de retrotraer la fecha de reorganización un año antes de que ocurra la escisión formal, para de este modo establecer que llevó a cabo actividades sin cumplir con el alta de impuesto por más de un año, circunstancia que sólo puede tildarse de malintencionada y defraudatoria.

Concluye entonces que la fecha de reorganización fue en junio de 2013, cuando se formalizó el acuerdo previo de escisión plasmado en el Libro de Actas el 30 de septiembre de 2012, independientemente de que el diferimiento en el alta de impuestos se debe a retardos no atribuibles a ella. Agrega, en subsidio, que debería tomarse como fecha de reorganización el 1° de septiembre de 2013, que es cuando las empresas continuadoras comenzaron sus actividades y se inició el trámite de inscripción en la IGJ.

En cuanto a la multa aplicada en la Resolución, plantea la nulidad absoluta de la misma por falta de motivación y de fundamentación y por violar el derecho de defensa. En subsidio, sostiene falta del elemento material al no haber incurrido en omisión alguna ya que la reorganización ha sido realizada en un todo acorde a derecho. Descarta la culpa en su conducta y considera que ha obrado con la mayor diligencia posible dentro de la situación imperante en aquel momento, no encontrándose configurado el elemento subjetivo. En subsidio, solicita se la exima de sanción aplicada con arreglo a la causal de error excusable.

Aporta prueba documental y ofrece prueba informativa, y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II.- Mediante presentación del 22 de julio de 2020, el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se lo rechace y, consecuentemente, que se confirme la Resolución recurrida, también con costas (IF-2020-

47045685-APN-DTD#JGM).

III.- El 29 de julio de 2020 por PV-2020-49118019-APN-VOCXI#TFN se hizo saber a la recurrente que los antecedentes administrativos fueron acompañados por la representación fiscal conjuntamente con la contestación del recurso; además, se rechazó la prueba informativa dirigida a la IGJ por improcedente y dilatoria atento a que lo que se pretendía probar con la misma ya se encontraba acreditado y, como medida para mejor proveer, se le requirió a las partes que informaran si se había dictado Resolución en los recursos de apelación presentados por Las Malvinas II y Agrovictoria S.A., acompañando, de corresponder, copia de tales actos.

El 10 de agosto de 2020, en el IF-2020-52441566-APN-DTD#JGM, la recurrente contesta la intimación cursada informando que el Fisco Nacional dictó Resolución únicamente en el Recurso de Apelación presentado por Agrovictoria S.A.; hizo saber también que dentro del plazo de ley tal acto iba a ser impugnado vía demanda contenciosa administrativa ante el fuero Contencioso Administrativo Federal.

IV.- El 12 de julio de 2021 (PV-2021-61668218-APN-VOCXI#TFN) se elevan los autos a conocimiento de esta Sala y el 22 de octubre de 2021 (IF-2021-101294679-APN-VOCXI#TFN) se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Corresponde en primer lugar resolver el planteo de nulidad el que corresponde rechazar por infundado, tanto el de falta de motivación como el de violación al procedimiento previo al dictado de la Resolución, toda vez que en los Considerandos de dicho acto, al igual que los antecedentes administrativos en los que obran reseñados con minucioso detalle las tareas llevadas a cabo por la fiscalización con carácter previo a su dictado, que le dan causa y motivación, en la forma requerida en el art. 7° de la ley 19.549 y los art. 16 y ss. de la ley 11.683. Debe recordarse que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido. Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Excma. Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este Tribunal al decir 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 1.10.2020, entre muchos otros.

Del mismo modo, se citan en los Considerandos de la Resolución, tanto las normas legales como reglamentarias, en las que el juez administrativo sustenta la pretensión fiscal, de lo que se sigue que la recurrente ha tenido oportunidad de conocer la causa y motivación del acto administrativo y de formular sus agravios contra el mismo en el procedimiento reglado que a tal fin dispone la ley 11.683.

Tampoco se constatan los vicios de procedimiento que se acusan ya que las notificaciones fueron debidamente cursadas al domicilio fiscal constituido, prueba de lo cual es que MAGIN S.A: tuvo oportunidad de presentar los descargos y de ofrecer las pruebas en respaldo de sus dichos en cada una de las instancias previstas en la ley 11.683. Ello, es suficiente para rechazar el planteo de nulidad, lo que así se decide sin costas (*Fallos* 336:70, "Bolland").

VI.- Respecto al fondo, cabe ya decir que lo que a este Tribunal le corresponde revisar es el acto de determinación de oficio de la obligación tributaria, en el caso del impuesto a las ganancias del período fiscal 2013, que es directa consecuencia de los actos previos que rechazaran la comunicación del proceso de reorganización societaria llevado a cabo por la aquí recurrente.

MAGIN S.A. tiene por actividad la de prestar servicios inmobiliarios y cierra su ejercicio comercial el 30 del mes de junio de cada año.

El 27 de febrero de 2014 comunicó a la Administración Tributaria el proceso de reorganización que en los términos del art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias y sus reglam. instrumentó -según el cual escindió y creó dos nuevas empresas- a la que les transfirió lotes de tierra- y el 30 de junio de 2017 dicha Agencia le notificó su denegatoria. Más de un año después, el 4 de septiembre de 2018, MAGIN S.A. presentó un escrito de denuncia de ilegitimidad ante la Agencia con el propósito de impugnar esa decisión, que, según dice fue tardía por un error involuntario, y a partir de una nueva evaluación de los elementos aportados fue rechazada por otra decisión del 9 de abril de 2019 -conf. Res. N° 40/2019-.

El juez administrativo en la Resolución recurrida dice que "…el recurso planteado carece de efecto suspensivo del acto apelado, motivo por el cual, sin desmedro del resultado final del mismo, corresponde darle a la transferencia de los inmuebles el carácter de ingresos gravados en el gravamen que nos ocupa", y a continuación, dicta la Resolución de determinación de oficio en la que aplica la presunción del inc. b) del art. 18 de la ley 11.683 a las transferencias de los 16 lotes de tierra ubicados en los Partidos de Brandsen y La Plata de la Provincia de Buenos Aires que habían sido registrados en sus libros contables en cero producto del proceso de reorganización.

Debe entonces analizarse si dicho acto ha sido dictado conforme a derecho.

Para ello cabe recordar que el inc. b) del art. 18 de la ley 11.683 establece que la estimación de oficio de la obligación tributaria procede:…"b) Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado".

En el caso, la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2013 fue presentada por MAGIN S.A. sin resultado gravado porque las transferencias de los lotes -7 a Agrovictoria S.A. por $21.420.481 y 5 a Las Malvinas II S.A. por $1.166.017- que hiciera el 19 de junio de 2013 fueron tratadas dentro del régimen de reorganización previsto en el art. 77 de la ley de dicho gravamen (t.v.). Sin embargo, la comunicación de dicho proceso fue rechazada y la impugnación de tal decisión fue presentada un año más tarde al plazo de vencimiento, por lo que también fue desestimada con los efectos previstos en *Fallos* 322:73 ("Gorordo").

Ello, de cualquier modo, no impedía a MAGIN S.A. en esta instancia de revisión probar en contrario, tanto sobre la reorganización como sobre la aplicación de la presunción del art. 18 de la ley 11.683, ambos conceptos integrantes de la determinación de oficio notificada en la Resolución, pero tan sólo se limitó a reiterar las manifestaciones que en ocasión de presentar la denuncia de ilegitimidad en la instancia administrativa previa, sin controvertir que la escisión fue decidida en la Asamblea General Extraordinaria llevada a cabo el 30 de septiembre de 2012 y las nuevas sociedades titulares de los terrenos, Agrovictoria S.A. (titular de Estancia Victoria) y Las Malvinas II S.A. (titular del barrio privado Las Malvinas II) recién fueron dadas de altas como

contribuyentes ante la AFIP desde el período fiscal 9/2013 y 1/2014, respectivamente, por lo que mal pudieron en dicha situación dar cumplimiento al recaudo previsto en el art. 77 de la ley del gravamen y en el art. 105 de su reglamentación, concretamente que eran a la fecha de la reorganización -escisión- empresas en marcha, es decir, al 19 de junio de 2013 cuando se produjo la transferencia de los lotes, lo que no está en discusión ya que surge de las escrituras, que es, precisamente, lo que se le imputara en el procedimiento previamente sustanciado bajo el régimen de la RG 2513/20.

Sus agravios en esta instancia se limitan a criticar el procedimiento seguido en la instancia administrativa bajo los cauces de la RG N°2513/2018, que culminó con el acto administrativo que denegó la comunicación de la reorganización, con los efectos previstos para ello en el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias, que MAGIN S.A. demoró más de un año en recurrir, más no se detiene a justificar la procedencia de la reorganización tanto desde el punto de vista formal como sustancial que es lo que realmente interesa, vgr. adjuntando facturas, contratos o documentación comercial, fiscal que de cuenta que las empresas continuadoras ejercieron sus actividades desde la fecha de la reorganización que, ya se dijo, tuvo lugar con la transferencia dominial de las parcelas.

Por otro lado, MAGIN S.A. nada dice, ni nada aporta para cuestionar las valuaciones adoptadas por el juez administrativo, ni para objetar el costo adoptado en la liquidación que, además, fue extraído de sus propias registraciones, limitándose a decir que las valuaciones de las parcelas (que totalizan 1561 has.) son incorrectas, pero sin aportar a la misma vez tasaciones inmobiliarias propias u otros elementos que muestren una valuación diferente, que es la prueba que se exige para revertir la presunción del art. b) del art. 18 de la ley 11.683.

En efecto, los elementos colectados por el Fisco Nacional en ejercicio de las facultades de fiscalización llevadas a cabo a partir del rechazo de la comunicación de la reorganización, en particular las valuaciones fiscales de los inmuebles recabadas de ARBA y las dos tasaciones de inmobiliarias de la zona incluidas, más las visitas del personal fiscalizador a los terrenos, arrojó como valor de dichos bienes $28.661.562. A dicho valor le restó el costo informado por la recurrente y las escindidas a la fiscalización en sus propias registraciones que ascendía a $2.228.777,46, corregido en más luego del descargo efectuado por la primera al contestar la vista de los ajustes.

Y si bien MAGIN S.A. dice que los valores determinados bajo dicho procedimiento no son representativos de los habituales y de plaza, y critica a las valuaciones fiscales como valores inmobiliarios de referencia a efectos fiscales descalificando al art. 15 del decreto reglamentario de la ley 11.683 que impide tomar como precio razonable de mercado uno menor al de la valuación fiscal, lo cierto es que ni en la instancia de este Tribunal, ni antes en la administrativa, aportó elemento probatorio alguno que arroje un valor de mercado menor al determinado de oficio en la Resolución. Con ello, sus agravios son meras quejas desprovistas de sustento y como tales inhábiles para dejar sin efecto la pretensión fiscal, que contrariamente a lo que expone, se encuentra debida y suficientemente fundada en la aplicación de una presunción legal que no ha tenido por parte del contribuyente prueba en contrario (art. 18, inc. b, ley 11.683).

Por lo expuesto, se confirma la Resolución tanto en cuanto al capital como los intereses reclamados en ella, con costas.

Queda referirse a la sanción aplicada que también debe ser confirmada toda vez que las consideraciones hasta aquí efectuadas dan cuenta de la inexactitud de la declaración jurada presentada por MAGIN S.A. en la que dio a las transferencias de los inmuebles a las nuevas sociedades un tratamiento fiscal, el previsto en el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.) y sus reglamentaciones que no estaba autorizada ya que su presentación había sido rechazada y que por su propia negligencia había quedado firme.

Ello, por sí solo basta para confirmar los elementos objetivo y subjetivo exigidos en la figura tipificada en el art. 45 de la ley 11.683 en la que el juez administrativo encuadró su conducta, luego de valorar los resultados de las tareas de fiscalización, sin que se adviertan razones válidas ni suficientes para exonerarla de su responsabilidad, ni tampoco se han acreditado circunstancias con dicho propósito, conforme a lo previsto en el último párrafo de la misma disposición.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 167/19 en todas sus partes, con costas.

Los Dres. Martin y Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 167/19 en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $718.660, equivalente a 116,67 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $1.796.650, equivalente a 291.66 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la primera 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. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 16:11:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 17:10:10 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 17:17:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 17:17:53 -03:00