República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-109831105-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Octubre de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 38.755-I "OM SYSTEMS S.R.L."

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 38.755.-I, caratulado “OM SYSTEMS S.R.L. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias y Ganancias – Salidas no Documentadas”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que con fecha 13 de febrero de 2019, esta Sala dictó sentencia en los presentes autos (fs. 419/429) por la que se decidió confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto al Valor Agregado (Res. N° 195/2013) y a las Ganancias - Salidas no Documentadas (Res. N° 197/2013) , en todas sus partes y revocar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias (Res. N° 196/2013).

Que a fs. 490 se elevaron las actuaciones a la Excma. Cámara para considerar la apelación interpuesta por la recurrente. Que a fs. 499/501 la actora manifiesta que se acoge a la moratoria establecida por la ley N° 27.541 y sus modif., y acompaña formularios de allanamiento F.408/NM respecto de los Impuestos al Valor Agregado y Ganancias Salidas No Documentadas. Que a fs. 503 vta. la Cámara suspende el tratamiento del recurso de apelación y devuelve los autos a este Tribunal.

II.- Que de dicha presentación se corrió traslado al Fisco Nacional, el que luego de una prórroga vino a contestar mediante RE-2021-90839759-APN-SGAI#TFN, que de la consulta al área pertinente no surge que la deuda haya sido regularizada al no verificar presentación correspondiente del F.408/NM.

Que atento lo manifestado por el Fisco Nacional se decidió intimar a la recurrente a través de la PV-2021-91962334-APN-VOCXII#TFN para que indique de qué forma adhirió a la moratoria y en los términos de qué ley debiendo acompañar toda documentación que haga a sus dichos.

Que la recurrente mediante RE-2022-06930590-APN-SGAI#TFN, informa que hizo uso de su derecho establecido por la ley N° 27.541 y su mod. 27.562 efectuando pagos mediante compensaciones con saldos de libre disponibilidad, en relación a las Resoluciones N°195 y 197 ambas de 2013. Explica que por la primera de las

resoluciones se refiere a saldos de I.V.A. que en los autos caratulados “CAUSA N°67.809/2019 caratulada AFIP – DGI C/ OM SYSTEMS S.R.L.s/ ejecución fiscal”, en trámite ante el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N°6 de C.A.B.A., se tuvo por efectuado el pago, según resolución firme del 15/10/2020 (obrante a fs. 530vta/532). Que en relación a la Resolución N° 197/2013, el pago se hizo haciendo uso del derecho concedido a los deudores por ley 27.562, lo que acredita con la presentación del F.1322 efectuada el 27/10/2020, compensando el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas.

Que de la mencionada presentación se le dio traslado al Organismo fiscal, el cual mediante RE-2022-38893081-APN-SGAI#TFN informó que la contribuyente canceló mediante compensación de fecha 03/03/2020 el I.V.A. conforme Resolución N° 195/13 (DV CRR1) del 22/11/2013, pero que la compensación realizada para cancelar las Salidas No Documentadas determinada en la Resolución N° 193/13 del mismo año, resulta improcedente conforme lo dispuesto en el art. 5 y 6 de la RG 4433/2019.

Que de lo manifestado por el Fisco Nacional se corrió traslado a la actora, quien mediante RE-2022-45032843-APN-SGAI#TFN vino a contestar que el mencionado organismo se sustenta en la RG 4433/19 declarando improcedente la compensación por el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas. Explica que conforme indica el art. 8 de la ley N° 27.541 se podrán regularizar las obligaciones vencidas al 31/07/2020, plazo que fue prorrogado hasta el 15/12/2020 **(sic).** Que cita el art. 9 del mismo cuerpo normativo con su actualización y el art. 10 donde indica que se podrá cancelar la deuda de forma total por compensación, haciendo hincapié que esta norma prevalece sobre lo que pudiera determinar una RG como la 4433/19 que invoca erróneamente el Fisco Nacional. Que luego continúa mencionando los arts. 11, 12 y 13 de la misma norma y señala que se acogió a la misma antes de que la CNCAF resolviera el recurso interpuesto, por lo que el allanamiento fue efectuado en término. Que concluye entonces que el método de pago por compensación con saldos de libre disponibilidad es un modo de pago establecido por ley, por lo que se debe tener por extinguida la obligación de la resolución 197/13 que al momento no se encuentra firme.

III.-Que en el caso a resolver se encuentra involucrado en primer término un reclamo de impuestos (Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas) más sus intereses resarcitorios, como la procedencia de las condonaciones de las multas aplicadas y de los intereses que exceden el monto de lo no condonado y hasta la suma incluida en las resoluciones recurridas. Vale hacer mención que respecto del Impuesto a las Ganancias la actora no adhirió ya que la sentencia de esta Sala mencionada en el Considerando I revocó dicha resolución.

Que, con carácter previo, considero esencial determinar el marco jurídico en el que debe hacerse el citado análisis, partiendo de la base de que se trata de obligaciones devengadas, accesorios e incumplimientos sancionados antes del dictado de la ley Nº 27.541 en su versión original. Que además la recurrente procedió a compensar el día 03/03/2020 para el caso del I.V.A. conforme afirma el Fisco Nacional, y respecto del Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas presentó formulario 1322 “Solicitud de compensación Ley 27.541” el 27/10/2020.

Estos elementos resultan suficientes para permitir un primer encuadre legal, asegurando que los beneficios que trae consigo el régimen de regularización deben ser evaluados en el marco de la ley Nº 27.541 y su R.G. 4667/2020, tal como lo solicita la recurrente, para el caso del Impuesto al Valor Agregado y para el caso de Salidas No Documentadas se deberá evaluar en el marco de su modificatoria Ley 27.562.

IV.- Que para un mejor orden se procederá a evaluar los impuestos debatidos en forma separada.

IV.- 1. Que por el **Impuesto al Valor Agregado** y conforme presentación efectuada por el recurrente a fs. 497/501 se desprende que el mismo ha desistido de la acción y del derecho, incluso el de repetición, conforme lo establece el art. 9° de la ley 27.541.

Que ello así, con relación al planteo de desistimiento de las obligaciones incluidas en la regularización por compensación, la actora ha dado cumplimiento a todas las exigencias objetivas y subjetivas requeridas por la ley Nº 27.541 y su reglamentación, por lo que corresponde tenerla por allanada por la obligacion regularizada y desistida de los derechos y acciones, incluida la repetición, esto es el impuesto y la porción de intereses no condonables. Corresponde destacar que es el propio **Fisco Nacional quien afirma la cancelación por compensación, sin agregar ningún otro dato o información adicional**.

Que adicionalmente se aplicó, mediante la determinación de oficio dictada, una multa por defraudación en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales mayo de 2008 a enero de 2009 en el marco de los arts. 46 y 47 inc b.) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que en lo aquí interesa, el art. 11 de la ley N° 27.541 prevé con carácter general, para los sujetos que se acojan al régimen, mientras cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, las siguientes exenciones y/o condonaciones:

> a) **De las multas y demás sanciones** previstas en la ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificatorias…….que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Capítulo 1 del Título IV;
>
> b) Del ……de los intereses resarcitorios y/o punitorios …….correspondiente al aporte personal de los trabajadores autónomos
>
> c) **De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683……en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para caso se establece…….. (ej. 25% o 50% del capital adeudado).**

Así es como resulta imprescindible conocer las disposiciones del art. 10, en especial y para este caso su párrafo 2°, el cual prevé expresamente y vinculado al pago, que la **cancelación total** de la deuda, en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria.

Además considero, que en estos autos el art. 13 viene a completar el objetivo del legislador, cuando en forma expresa contempla que el beneficio que establece el art. 11 – condonación y exención – procederá si los sujetos cumplen , respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones: a) **Compensación**…, b) Cancelación mediante pago al contado, hasta la fecha en que se efectúe el acogimiento al presente régimen, siendo de aplicación en estos casos una reducción del quince por ciento (15%) de la deuda consolidada y c) Cancelación total, mediante alguno de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración…

Que, a dichos fines y en los términos de la ley N° 27.541, el Fisco Nacional informa que se encuentra cancelada en forma total la obligación comprendida en la resolución Nº 195/13 DO (DV CRR1) mediante compensación de fecha 03/03/2020. Ello junto con el cumplimiento de los demás recaudos exigidos, hacen viable la aplicación del beneficio de condonación de la sanción apelada. Que se deja constancia en cuanto al certificado MIPyME, al que hace referencia el art. 8 de la Le N° 27.541, que conforme surge de la consulta realizada al link

https://pyme.produccion.gob.ar/condicionpyme/, el mismo tiene vigencia desde el 06-05-2022 hasta el 31-05-2023.

Que, por lo tanto, cabe disponer la condonación de la multa aplicada en la resolución N° 195/2013 por el Impuesto al Valor Agregado, con costas en el orden causado atento lo dispuesto por el art. 10 inciso a) de la Resolución N° 4667/2020 y el criterio sostenido en esta Sala en cuanto a que en las condonaciones de multas no hay parte vencida.

En cuanto a los intereses totales adeudados sobre el capital que se regulariza cabe recordar que están sujetos a un desdoblamiento. Por un lado, el legislador fijó un límite máximo de intereses a pagar, y lo hizo en función de la antigüedad de la deuda, cuanto mayor es ésta mayor es el porcentaje de intereses a regularizar. Y para el excedente consagró un tratamiento diferencial. Se observa que, cualquiera fuere el origen de las obligaciones a regularizar, atento los límites fijados, una porción importante de los intereses devengados reciben un perdón que se plasmó con su condonación, tratándose de aquellos que superen los límites fijados en el inciso c) del Artículo 11.

Replico todo el análisis legal efectuado sobre la multa y entiendo que se demostró en autos la cancelación total, no sólo de la obligación principal sino también de los intereses que deben abonarse por no resultarles aplicable la remisión, y en consecuencia procede la condonación de los intereses excedentes.

IV.- 2. Que por el **Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas** y conforme presentación efectuada por el recurrente a fs. 497/501 se desprende que el mismo ha desistido de la acción y del derecho, incluso el de repetición, conforme lo establece el art. 9° de la ley 27.541. Sin embargo, en este punto corresponde efectuar algunas aclaraciones:

Que el art. 13 de la ley 27.541 y su mod. menciona que “el beneficio que establece el artículo 11 procederá si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, sin otro requisito, algunas de las siguientes condiciones: **a) Compensación de la mencionada deuda, cualquiera sea su origen, con saldos de libre disponibilidad,** devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tengan derecho por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en materia impositiva, aduanera o de recursos de la seguridad social a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria;…”

Que por otro lado, la RG 1658/2004 (AFIP) establece en su art. 1° que “*Los contribuyentes o responsables mencionados en el Artículo 5° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales —determinadas y exigibles— con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general.*

Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.”

Asimismo, la RG 4433/2019 (AFIP) mencionada por el Fisco Nacional, sostiene en sus arts. 5° y 6° que “*El ingreso del saldo resultante y, en su caso, de los intereses resarcitorios y demás accesorios, se realizará mediante la “Billetera Electrónica AFIP” creada por la Resolución General N° 4.335 o el procedimiento de transferencia electrónica de fondos a través de “Internet” establecido por la Resolución General N° 1.778, su modificatoria y sus complementarias, a cuyo efecto se deberá generar el respectivo Volante Electrónico de Pago (VEP), utilizando el código de impuesto 743.”*

*"**A efectos de la cancelación de la obligación citada en el artículo anterior no resultará de aplicación el mecanismo de compensación previsto en el Artículo 1° de la Resolución General N° 1.658 y sus modificatorias .**"*

Que en autos, Om Systems S.R.L. vino a compensar mediante f. 1322 saldos a favor de libre disponibilidad del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2020, el Impuesto a las Salidas No Documentadas por las erogaciones efectuadas en los meses de junio, octubre y diciembre de 2008.

Que existe un sistema cuidadosamente instrumentado que atiende la incidencia que se genera al momento de destinar lo recaudado por el cobro de impuestos. Que en este caso no es dable compensar el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas con saldos de libre disponibilidad del Impuesto a las Ganancias, ya que existe para el primero de los tributos citados, un régimen específico de cancelación establecido por la RG 4433/2019 (AFIP), el cual no admite expresamente la figura de compensación.

Que refuerza estos dichos lo mencionado por el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 6 en la sentencia acompañada por la actora (fs. 530vta./532), mediante la cual el Juez a cargo manifiesta que…" Como puede observarse, no coinciden los conceptos y montos demandados con aquellos respecto de los cuales se pretendió cancelar mediante la solicitud de compensación. Tal circunstancia impide tener por cancelado el tributo en análisis, cuya ejecución deberá proseguir en este juicio."

En conclusión, corresponde declarar improcedente la compensación efectuada por la recurrente en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas, no debiéndose analizar dicha situación a la luz de la ley N° 27.541 y su mod.

Por último, resta analizar el planteo de desistimiento efectuado por la recurrente, respecto de este último impuesto. Que, como ya hemos expresado anteriormente, la recurrente ha presentado F408/NM por lo que en consecuencia, corresponde tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición por la Resolución N° 197/2013 en los términos del art. 305 del C.P.C.C.N., con costas.

La Dra. Gómez Dijo:

I.- Que corresponde referirse al desistimiento formulado por la recurrente respecto al IVA determinado en autos, esto en los términos de la ley 27541, antes de la reforma introducida por la ley 27562 (B.O. 26/08/2020), atento la fecha de cancelación por compensación de la obligación discutida (3 de marzo de 2020, vide RE-2022-38893081)

En tal sentido y ajustándose a lo estipulado por aquella normativa, máxime que no fueron objetadas por el Fisco las condiciones para estar por ella alcanzado, corresponde tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho incluso del de repetición en lo que hace al IVA más intereses resarcitorios en la medida establecida en el art. 11 inciso c) de la ley referida en tanto se encuentran discutidos en estos autos. Las costas sobre estos conceptos se imponen a cargo de la recurrente.

Con relación al remanente de intereses y multa aplicada por ese gravamen, se hace notar que a partir del dictado de la ley 27.541 modifique mi criterio anterior respecto a normas análogas, resolviendo declarar la condonación tanto de accesorios como de sanciones, adoptando idéntico criterio en este caso concreto; con costas por su orden.

II.- Que adhiere a la conclusión propiciada por el Dr. Martín, en cuanto tiene por desistida a la actora en los términos del artículo 305 del CPCCN respecto al Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas determinado en autos. Con costas a la recurrente.

III.- Que en cuanto a los montos regulados, adhiero a lo expuesto respecto a los profesionales intervinientes por la representación fiscal.

La Dra. O Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Tener OM SYSTEMS S.R.L. por desistida de la acción y el derecho, incluso el de repetición, en cuanto al Impuesto al Valor Agregado y los intereses resarcitorios no condonables en la medida establecida en el art. 11 inciso c) de la ley 27.541. Con costas a la actora.

2) Declarar condonada la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales mayo de 2008 a enero de 2009, como así también los intereses resarcitorios que exceden el límite establecido en el art. 11 inciso c) de la ley N° 27.541. Costas en el orden causado.

3) Tener a OM SYSTEMS S.R.L. por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición en los términos del art. 305 del C.P.C.C.N. con relación al Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas. Costas a la actora.

4) Dejar sin efecto el pto 6°) de la sentencia de fecha 13 de febrero de 2019 y regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por el Impuesto al Valor Agregado, por su actuación en autos en la suma de $ 5.000.- (pesos cinco mil) por la representación procesal y de $ 8.000.- (pesos ocho mil) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432, sin perjuicio de la reducción dispuesta por el art. 13 de la RG 4816/2020.
Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas, por su actuación en autos en la suma de $ 5.521.- (pesos cinco mil quinientos veintiuno) por la representación procesal y de $ 13.803.- (pesos trece mil ochocientos tres) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

5) Se deja constancia que los honorarios regulados en los párrafos precedentes no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.14 14:01:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.14 14:35:41 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.14 16:30:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.14 16:30:54 -03:00