República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-126527210-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Noviembre de 2022

Referencia: Sentencia - "GAVIA S.A." EX-2020-56830832- -APN-SGAI#TFN VOC. XII

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 EX-2020-56830832- -APNSGAI#TFN caratulado “GAVIA S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que mediante el RE-2020-56829819-APN-SGAI#TFN Gavia S.A. interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998. y mod.) contra la Resolución N°43/2020 (DV RR1R) de fecha 16 de marzo de 2019 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Rosario de la AFIP-DGI, por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016 con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la aplicación de sanciones en los términos del art. 20 de la ley N 24.769.

Por los argumentos de hecho y de derecho en que funda su pretensión, solicita que se revoque íntegramente la resolución en crisis, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2020-70602891-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

III.- Que el 20 de septiembre de 2021 mediante el IF-2021-88470816-APN-VOCXII#TFN este Tribunal dicta sentencia confirmando en el punto 2°) la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Dicho acto es apelado por la recurrente mediante el IF-2021-100711388-APN-DTD#JGM,motivo por el cual mediante la PV-2022-10238607-APN-SGAI#TFN Secretaría General de Asuntos Impositivos remite las presentes actuaciones a la Alzada.

IV.- Que teniendo en cuenta lo dispuesto por la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal en su sentencia mediante el IF-2022-110373830-APN-SGAI#TFN (embebida Resolución Cámara), la Secretaría General de Asuntos Impositivos remite los autos a los fines de que esta Sala se pronuncie respecto del acogimiento al régimen previsto en los términos de la Ley N° 27541, ampliada por Ley Nº 27.653 efectuado por la actora.

Que a tal fin la recurrente acompaña el Plan de Facilidades Nº P838103, de fecha 25 de febrero de 2022 junto con el detalle de obligaciones regularizadas y constancia de presentación F. 408. (IF-2022-110373830-APN-SGAI#TFN (embebido Desiste).

V.- Que el Fisco Nacional mediante el IF-2022-110373830-APN-SGAI#TFN (embebido Contestación) contesta el traslado conferido. Informa que la actora presentó las declaraciones juradas rectificativas por el impuesto y ejercicios fiscales en trato y se acogió al régimen de regularización dispuesto en la Ley N ° 27.541 y ampliado por Ley N° 27.653, incluyendo los ajustes efectuados por la fiscalización en la resolución apelada. Asimismo, indica que Gavia S.A, posee certificado Mi Pyme hasta el 31 de octubre de 2022, no teniendo juicios en trámite, pero si una causa penal N° 22473/2020 caratulada "Calabrese Damián S/ Ley 24.769" la cual se encuentra en estado procesal "Declaración de indagatoria". Concluye manifestando que la recurrente no se encuentra incursa en las causales de exclusión de los incisos a) y b), de la Ley N° 27.541 no pudiéndose referir a las restantes causales (inc. c) y d)). Deja constancia que no importa aceptación del acogimiento ni reconocimiento del derecho del solicitante a gozar los beneficios establecidos en la Ley Nº 27.541 y en las resoluciones complementarias dictadas en relación a la misma; situaciones que serán discernidas por el área competente.

VI.- Que en el caso a resolver se encuentra involucrado el reclamo de impuesto más sus intereses resarcitorios, y tal como surge del detalle que acompañó la actora, incluyó en el régimen de regularización las obligaciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias, reclamados por el Fisco Nacional, con más los intereses que surgen del tope fijado por el artículo 6 inc. b) de la Ley Nº 27.653. En consecuencia, corresponde evaluar el planteo de allanamiento y desistimiento

Que de las manifestaciones y presentaciones efectuadas por las partes se desprende que la recurrente cumplió con la regularización de las obligaciones fiscales determinadas en la resolución recurrida mediante su inclusión en el plan de facilidades de pago previstos por la misma ley, que posee certificado Mi Pyme, y que de autos y de lo informado por el ente fiscal se desprende que la contribuyente no está alcanzada por las causales de exclusión previstas en el art. 16 inc. a) y b) de la Ley N° 27.541 y sus modificatoria, no surgiendo de la citada ley que recaiga sobre el contribuyente la obligación de informar la ocurrencia de las causales de exclusión restantes.

Que ello así, con relación a la procedencia del desistimiento de las obligaciones incluidas en la regularización, cabe mencionar que la actora dio cumplimiento a todas las exigencias objetivas y subjetivas requeridas. En consecuencia, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley Nº 27.541 y su modificatoria al indicar que el acogimiento al presente régimen tendrá como efecto el allanamiento incondicional por las obligaciones regularizadas o, en su caso, el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, asumiendo el responsable el pago de las costas y gastos causídicos, corresponde tener a Gavia S.A. por desistida de las obligaciones regularizadas en el Impuesto a las

Ganancias por los ejercicios fiscales 2014 a 2016 ; como así también de los derechos y acciones, incluida la repetición (capital e intereses no condonados – artículo 11 inc. c) de la Ley de N° 27.541 y modificatoria y articulo 6 inc. b) de la Ley N° 27.653), con costas.

VII.- Que resta evaluar el tratamiento que corresponde otorgarle al exceso de intereses por sobre ese límite y hasta el monto incluido en la determinación de oficio.

Que el régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras previsto en el Capítulo II del Título II de la Ley N° 27.653 contempla los beneficios asociados al acogimiento que se realice por alguno de los conceptos allí incluidos o que lo adeudado ya hubiera sido cancelado con anterioridad a la vigencia de la menciona norma.

Que de lo informado por las partes se desprende que el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios 2014, 2015 y 2016 y sus intereses fueron regularizados mediante el plan de facilidades de pago Nº P838103 de fecha 25 de febrero de 2022 compuesto por 120 cuotas, el que se encuentra vigente a la fecha.

Ello permite estimar que la mayor parte de la deuda no se encuentra cancelada ya que desde el mes de abril de 2022, vencimiento de la primera de ellas, podrían haberse ingresado a lo sumo la cantidad de 7 cuotas sobre un total de 120 (58 %).

Que, en este contexto cabe analizar la legislación vigente y aplicable a fin evaluar la eventual viabilidad del tratamiento preferencial que dispone el régimen de la Ley N° 27.541 y su modificatoria.

En lo que al presente caso se refiere, el artículo 11 de la citada ley prevé con carácter general, para los sujetos que se acojan al régimen, mientras cumplan **con los pagos previstos** (artículos 10, 11 y 13 de la norma) el siguiente beneficio:

Se establece la condonación total de **los intereses resarcitorios y/o punitorios** previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, los intereses resarcitorios y/o punitorios sobre multas y tributos aduaneros en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje máximo que se establece ..... (ej. 25% o 50% ; en su ampliación 10%, 35% y 75% del capital adeudado)

De lo expuesto resulta natural deducir el alcance que tiene para el legislador la condonación dispuesta en materia de intereses y la importancia que le otorga a los pagos de capital adeudado. Por ello resulta imprescindible conocer las disposiciones de la ley N° 27.653 y su reenvío al régimen de la ley N° 27.541, para comprender la significación y contexto en que se hace dicha remisión.

El primer párrafo artículo 10 de la ley Nº 27.541 y sus modificaciones, contempla que el acogimiento producirá la **suspensión** de las acciones penales tributarias..... El segundo párrafo prevé, expresamente 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..... El tercero de los párrafos plantea que la eventual **caducidad del plan de pagos** implicará la reanudación de la acción penal tributaria..... Como se puede apreciar no se reconoce la **extinción definitiva** hasta tanto no haya pago íntegro de lo adeudado.

De la remisión que efectuó el legislador, no abrigo dudas que se proyecta a la única referencia posible que

es la **cancelación total de la deuda** -segundo párrafo- atándolo a las condiciones del régimen y a tres formas de cancelación posibles.

Pero además de allí subyace la verdadera naturaleza y trascendencia de la "cancelación", pues el acogimiento produce una **suspensión** de las acciones en curso y sólo la cancelación total de la deuda transforma esa suspensión en **extinción**. Y ello queda confirmado en el tercer párrafo del artículo 10° en tanto prevé que ante la eventual caducidad del plan de pagos solo habrá que reanudar las acciones penales tributarias o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda..... En ningún momento presume una extinción con la mera adhesión a un plan de pagos pendiente de cancelación total. Y es ése el mismo concepto que el legislador utiliza frente al acogimiento y la eventual condonación de intereses resarcitorios -en el caso que nos convoca-.

El artículo 13° de esa misma norma termina de completar y confirmar el objetivo del legislador, cuando en forma expresa contempla que el beneficio -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..... y c) **Cancelación total,** mediante alguno de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración.....La claridad de los términos utilizados ratifica la necesidad de pago.

Del mismo surge nítidamente que cuando no se compense o no se pague al contado, la cancelación por vía de un plan de facilidades de pago debe ser total. En primer lugar, guarda estrecha relación con el criterio que en forma contundente expresa el artículo 10° inc. c) referido a las acciones penales.

En segundo lugar, mantiene la consistencia entre el beneficio y los requisitos para usufructuarlo. Pensar en un plan de facilidades y que con la cancelación de un pago a cuenta, o de una única o varias cuotas, en nuestro caso a lo sumo 7 -teniendo en consideración que el mismo puede extenderse hasta 120 cuotas (10 años) en el régimen de la Ley 27.541 y sus modificaciones y que ello resulta suficiente para proceder sin más a una condonación de intereses, implicaría estar pulverizando toda una labor administrativa que se vino desarrollando desde la fiscalización, la intervención del juez administrativo, la interposición de un recurso ante este Organismo, la eventual propuesta de pruebas y su admisión, el tratamiento y análisis por parte de este Tribunal, según el grado de avance que hubieren tenido cada una de las causas.

Entiendo que ese es el sentido que tuvo en cuenta el legislador, que por otro lado, lo confirma de una manera contundente en la redacción que le otorgó al artículo 13 con la modificación introducida por la Ley Nº 27.562 (art.8°) al establecer "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....b) Cancelación mediante pago al contado..... c) **Cancelación total** mediante alguno de los planes de facilidades de pago....." El legislador limitó, los requisitos, a estos efectos, a sólo uno, que es el referido al pago.

Por ello, considero que al encontrarse parte de las obligaciones sustanciales incluidas en planes de pagos aún no cancelados en su totalidad, que la representación fiscal informó como vigentes -, no procede el otorgamiento del beneficio, tal como como lo he sostenido en las causas EXPORTADORA E IMPORTADORA PAR BRAS S.A -04-06-21 - Expte 47.583-I; REDONDA S.A. 09-11-20 - Expte

……2771; IMPORTAUTO SA – 16-12-20 Expte ……8872; CIANCAGLINI LEOPOLDO- 02-06-21 Expte 49.523; ASOCIACION MUTUAL SICILIANA ALCARA LI FUSI - 02-06-21 Expte 49.691-I; HUGO DEL CARMEN OJEDA S.A. 23-03-21 Expte …….9396; BROKERS GROUP S.A. 01-06-21 Expte 49.612-I, todas ellas de esta Sala D, en las que consideré que al encontrarse adeudada parte de las obligaciones principales, no corresponde otorgar en esta oportunidad la condonación de la porción de intereses que exceden aquellos que deben formar parte de la regularización (arts. 11 y 13 de la Ley 27.541), hasta tanto se acredite la cancelación total -pago- de las obligaciones sustanciales -con más los intereses no condonables-, que dieran lugar a los intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la Ley N° 11.683.

Que teniendo en cuenta la flexibilidad que otorga a estos fines el uso del Sistema de Expedientes de carácter electrónico, el Tribunal Fiscal debe contemplar que, ante la existencia de planes de pago no cancelados en su totalidad -como en el presente caso-, se remitan los expedientes al archivo (Guarda Temporal), hasta tanto la parte actora acredite la cancelación total de la obligación principal y de los intereses no condonables, comportamiento que conduce a la condonación de la porción de intereses que excedan los topes fijados por el legislador; o por el contrario el Fisco denuncie el incumplimiento por caducidad del plan de pagos. Ello se apega a la voluntad de legislador tanto en la ley 27.541 como en las leyes 27.562 y 27.653 pues conceder una extinción como expresamente lo prevé en el artículo 6 inc. c) de la última norma citada, evita exponer a este Tribunal a otorgar una condonación plena en situaciones que potencialmente pueden a posteriori revertirse. A su vez la actora conserva todo su derecho a reclamar la condonación una vez cumplido el requisito de pago. Al mismo tiempo el Tribunal Fiscal acompañaría estos principios básicos de justicia, los cuales abandona si se condonaran intereses resarcitorios en forma prematura que aún no han visto plasmados plenamente los requisitos para su goce.

Además, resulta contundente la reglamentación de la ley - RG 5101/2021, art 31-, en cuanto prevé que, de producirse la caducidad del plan de pagos, el Fisco reclamará la parte proporcional de la deuda total -capital, intereses y multas- aún no cancelada. Esto demuestra que de otorgarse en este ámbito una condonación plena ésta entraría en colisión con la facultad del Fisco para reclamar multas "supuestamente condonadas".

Que por su parte, el Fisco Nacional en su presentación manifiesta que no importa aceptación del acogimiento ni reconocimiento del derecho del solicitante a gozar los beneficios establecidos en la Ley Nº 27.541 y resoluciones complementarias.

Frente a lo expuesto, infiero que debe demostrarse la cancelación total y en este caso no solo de la obligación principal sino también de los intereses que deben abonarse por no resultarles aplicable la condonación, para que proceda el beneficio sobre los intereses excedentes. Esta verificación solo podrá ser posible cuando lo adeudado - capital + intereses según el respectivo límite- se hubieren abonado íntegramente.

VIII.-. Por todo lo expresado considero:

a) Tener a Gavia S.A. por desistida de la acción y el derecho, incluso el de repetición, en cuanto el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2014 a 2016 (Resolución N° 43/2020), como así

también respecto de la porción de los intereses resarcitorios que fija el inciso b) del artículo 6 de la ley N° 27.653. Con costas según el artículo 7° de la citada norma.

b) No habiéndose acreditado la cancelación de 1) la obligación principal y 2) los intereses no condonados, pero estando vigente un plan de pago, procédase a remitir la presente causa al archivo (Guarda Temporal), hasta tanto la actora acredite la cancelación total de dichas obligaciones o que el Fisco Nacional denuncie que se ha producido un incumplimiento en los citados planes que implique la caducidad del mismo.

c) De no existir presentaciones en ninguno de los dos sentidos, se tendrán por condonados los intereses resarcitorios que no deban abonarse en los términos del inciso b) del artículo 6 de la ley N° 27.653, en la fecha que se cumpla el vencimiento de la última cuota de los planes de pagos originales, atento haber dado cumplimiento a los demás requisitos subjetivos que requiere la citada ley. En este supuesto costas por su orden.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que surge de las constancias de autos que: la recurrente se acogió a un Plan de la Ley 27.653 y a la vez manifestó expresamente en autos el desistimiento de la acción y el derecho, incluso el de repetición, sin efectuar objeciones al respecto el Fisco Nacional (vide archivos adjuntos al IF-2022-110373830-APN-SGAI#TFN); tampoco resulta controvertida la condición de la actora de Micro, Pequeña o Mediana Empresa; finalmente y sin perjuicio de lo informado por el organismo recaudador, no se desprende del trámite del expediente que la contribuyente se encontrara incurso en alguna causal de exclusión de las previstas en el artículo 16 de la ley 27.541, siendo que tampoco se desprende obligación de ésta de informar sobre ello.

En efecto, corresponde tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho incluso del de repetición, en los términos previstos por la ley 27.653 en cuanto a los montos determinados en concepto de capital y accesorios, éstos últimos en la proporción incluida en el plan de facilidades Nº P838103 generado.

II- Con relación al remanente de intereses resarcitorios, la citada normativa establece su condonación como beneficio a partir del desistimiento formulado, otorgando un tratamiento diferenciado (artículo 6 inciso b) de la ley 27.653).

Que, al respecto debo señalar que sin perjuicio del criterio que he seguido en ocasión de resolver cuestiones análogas con motivo de anteriores leyes de moratoria, lo cierto es que de un nuevo análisis del tema me lleva a rever mi posición y en consecuencia, encontrándose cumplidas las formalidades exigidas en dicha normativa, corresponde declarar la condonación de los intereses resarcitorios, todo ello de conformidad con las dispuesto por la ley 27.653. Que en lo que respecta a las costas y teniendo en cuenta la jurisprudencia pacífica de éste Tribunal, deben distribuirse en el orden causado, dado que la condonación dispuesta comporta que no haya parte vencida.

III- Por ello voto por: 1°) Tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho incluso del de repetición, en los términos previstos por ley 27.653, ello en concepto de capital y accesorios en la medida establecida en el art. 6 inciso b) de la norma citada en tanto éstos se encuentran discutidos en estos autos.

Las costas sobre estos conceptos se imponen a cargo de la actora; 2º) Declarar condonados los intereses resarcitorios que exceden el límite señalado en el punto anterior. Costas en el orden causado.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Que del resultado de la votación que antecede por mayoría, SE RESUELVE:

1º) Tener a Gavia S.A. por desistida de la acción y el derecho, incluso el de repetición en los términos previstos por ley 27.653, en concepto de Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2014 a 2016 y accesorios en la medida establecida en el art. 6 inciso b) de la norma citada (Resolución N° 43/2020). Costas a la actora.

2°) Declarar condonados los intereses resarcitorios que exceden el límite señalado en el punto anterior. Costas en el orden causado.

3º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $ 1.453.329 (Pesos un millón cuatrocientos cincuenta y tres mil trescientos veintinueve) equivalente a 139,74 (ciento treinta y cuatro con 74/100) UMA y para la representación procesal, la suma de $ 581.331 (Pesos quinientos ochenta y uno mil trescientos treinta y no) equivalente a 55,90 (cincuenta y cinco con 90/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, art. 6 inc. b) de la Ley N° 27.653 y la Acordada N° 25/22 (08/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017, todo ello sin perjuicio de la reducción dispuesta por el art. 61 de la RG 5701/2021. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen IVA.- Asimismo corresponde dejar sin efecto la regulación efectuada en la sentencia obrante en el IF-2021-88470816-APN-VOCXII#TFN (20/09/2020).

Regístrese, notifíquese, y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 14:00:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 16:44:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 21:02:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 21:02:08 -03:00