República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-88950581-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Agosto de 2022

Referencia: Expediente N° 29.156-I, caratulada “NUEVA ZARELUX S.A. s/recurso de apelación”- SENTENCIA

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación), Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en la causa N° 29.156-I, caratulada **“NUEVA ZARELUX S.A. s/recurso de apelación”**

La Dra. Marmillon dijo:

Que a fs. 221/244 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI N° por la que se determina a Nueva Zarelux S.A. el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2001 a 2004, con más intereses resarcitorios, una vez efectuada contra el gravamen determinado la deducción de retenciones y/o percepciones por dichos ejercicios. Asimismo se aplicó multa equivalente al 80% del monto del tributo presuntamente no ingresado en relación con los ejercicios 2002 y 2003(conf. art. 45 de la ley 11.683) y a tres veces el importe que se habría evadido por los períodos 2001 y 2004 (conf. arts. 46 y 47 incs a),b) y d) de la citada ley).

Manifiesta la recurrente que su actividad principal es el arrendamiento de inmuebles, encontrándose inscripta ante el organismo recaudador bajo el código 701.090 –servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p desde el año 1997, habiendo dado cumplimiento con un trascendente esfuerzo a sus obligaciones fiscales.

Relata que, sin embargo, en los últimos años se vio afectada en su operatoria por la crisis financiera que atravesaba el país, lo que provocó distintas situaciones conflictivas con sus inquilinos, tales como renegociaciones de contratos, rescisiones, imposibilidad de pago de alguno de ellos, etc, que afectaron el cobro de los alquileres que eran sus únicos ingresos.

Señala que debió soportar una fiscalización exhaustiva en forma personal, a pesar de que la mayor parte de la documentación de la empresa se quemó en la tragedia ocurrida el 30/12/2004 en el local de su propiedad, en el que funcionaba la discoteca Cromañón, que se encontraba cerca de su oficina comercial.

Indica que los ajustes fiscales plasmados en la resolución en crisis se basaron en a) ventas supuestamente omitidas, b) cómputo de diversos gastos improcedentes, dado que carecía de constancias luego de la tragedia citada y c) deducciones por egresos extraordinarios, consideradas improcedentes por el organismo fiscal.

Introduce, aunque no como una cuestión de previo y especial pronunciamiento, diversos planteos de nulidad, entre otros, que el 3/10/2006 el Fisco le notificó la vista de las actuaciones mediante acta F8400 omitiendo considerar el escrito presentado por su parte el día 26 de septiembre, rechazando los ajustes propuestos por la inspección, por lo que califica de improcedente en cuanto a la forma y contenido al acto por el que se le corriera vista.Asimismo, se queja que la resolución determinativa incurre en contradicciones conceptuales y resulta incompleta al soslayar elementales garantías tales como la búsqueda de la verdad material y la defensa en juicio, al denegarle prueba que ofreciera; entiende entonces que ni del dictamen jurídico ni del acto en crisis surge la composición ni la naturaleza del ajuste.

Niega que el fisco haya aplicado el instituto de la compensación de oficio establecida en el artículo 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif), pues considera que de los propios papeles de trabajo de la contraria y de la parte resolutiva de la resolución surge que sólo efectuó una mera compensación de saldos de libre disponibilidad, cuando lo que debió compensar contra el gravamen a las ganancias era el tributo declarado e ingresado por ganancia mínima presunta de los ejercicios fiscales 2001 a 2004 y no sólo su saldo a favor. Asimismo, afirma que en la liquidación fiscal no se consideró como parte de pago el saldo declarado y cancelado por su parte mediante un plan de facilidades de pago.

Seguidamente expone las razones de hecho y derecho por los que se agravia de cada uno de los ajustes fiscales. En primer lugar, se refiere a los supuestos ingresos omitidos y afirma que el punto de partida de los mismos no es la contabilidad de la apelante sino los contratos de locación que el fisco presume que se cumplieron

En cuanto al segundo ajuste por ingresos omitidos, explicita que se ha desconocido la realidad económica de las partes y la voluntad de las mismas al pretender gravar por $ 88.000 el valor locativo del inmueble que su parte locara a Central Park Hotel S.A. con sustento en el canon de $ 10.000 acordado en el contrato original celebrado en 1998, desconociendo que debido a los problemas financieros que aquejaron al país dicho contrato se reformuló hasta plasmarse en un nuevo instrumento en junio de 2000, en el que la locataria sólo debía pagar $ 3.500.

También se agravia, por las razones que alega, de que el organismo recaudador pretenda ajustarle por $ 2.100 los alquileres cobrados al Sr. Arce en virtud del contrato de locación, ya que el mismo dejó el local tres meses antes de concluir la vigencia del contrato, sin haberse pensado en ninguna rescisión especial

Sostiene que similar pauta se siguió con Univista SA, pues sólo se consideró el contrato pero no las facturas emitidas por la recurrente ni se circularizó a dicha sociedad a fin de que ratificara las modalidades y plazo de facturación, tomándose en cuenta cheques depositados que corresponden a períodos en que tuvo vigencia el contrato y que su mandante facturó y no a los que ajustó el fisco.

En cuanto al ajuste proveniente de la supuesta improcedencia de la deducción efectuada por egresos extraordinarios en concepto de “Resultado por Pesificación” de los períodos 2002 a 2004 que ascendería a $ 406.000, motivada por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda nacional respecto del dólar y que generó diferencia de cambio en el préstamo obtenido de la casa matriz, utilizado para adquirir un inmueble del que posteriormente obtuvo ingresos por alquileres; entiende que tratándose de un préstamo destinado a la obtención de rentas gravadas, se ratifica el nexo causal previsto en la ley del gravamen.

Posteriormente desarrolla sus agravios respecto del ajuste por la supuesta improcedencia del cómputo de

determinados gastos en sus declaraciones juradas de los años fiscales 2001 a 2004. En este punto, si bien reconoce las facultades de la AFIP para exigir a los contribuyentes documentación respaldatoria de sus operaciones comerciales con sustento en el artículo 33 de la ley procedimental, señala que resulta imposible acercar dichas pruebas debido al siniestro ocasionado en el inmueble de Bartolomé Mitre 3050 de esta ciudad, que destruyó gran parte de lo que en él se encontraba, sin perjuicio de que no resulta posible acceder al mismo dada la restricción que lo impide por estar desarrollándose las pericias ordenadas por el juzgado penal interviniente, circunstancia que dice haber acreditado en el año 2005. Asimismo se queja, entre otros motivos, de que el ente fiscal no considerara diversas erogaciones de debieron realizarse, relativas al mantenimiento de los inmuebles, limitándose a impugnar gastos de servicios, mantenimiento y reparaciones por más de $ 15.000.

Finalmente, en cuanto a la pretendida defraudación fiscal, manifiesta que en las actuaciones no existe hecho cierto alguno debidamente probado por el fisco, dado que nunca acreditó que los contratos de locación se cumplieran en su totalidad, por lo que entiende que no es posible inferir un hecho presumido con el fin de sancionarla. Cita jurisprudencia y doctrina en la que se sostiene que las presunciones del artículo 25 (hoy 18) de la ley 11.683 no son extensivas para la aplicación de multa por defraudación.

En relación con la supuesta omisión en los períodos 2002 y 2003 que la contraria sustenta en el artículo 45 de la ley de rito, considera que la pretendida sanción es manifiestamente improcedente por ausencia de tipicidad objetiva y porque tampoco está presente el elemento subjetivo. Se agravia también de que el organismo fiscal no haya hecho aplicación al caso del instituto del error excusable; subsidiariamente solicita que se la exima de sanción por aplicación del artículo 49 de la ley 11.683 y se tome como atenuante el artículo 12 de la Instrucción General 4/97.

Ofrece prueba y concluye peticionando que se revoque la resolución recurrida y, eventualmente, se ordene al organismo recaudador que aplique la compensación prevista en el artículo 81, teniendo en cuenta los pagos efectuados del gravamen a la ganancia mínima presunta. Formula reserva del caso federal.

A fs. 256/278 contesta el recurso interpuesto la representación fiscal, quien niega la procedencia de los agravios de nulidad impetrados por la contribuyente y respecto de la cuestión de fondo sostiene que tanto de la amplia prueba producida, de la labor llevada a cabo por la inspección y del estricto cumplimiento de las normas procesales e impositivas aplicadas, surge que el proceder de su mandante resulta ajustado a derecho.

II.- Que a fs. 288/289 la contribuyente desiste de la presente causa hasta el importe de $ 59.600,36.-, más intereses. Asimismo deja constancia de que la causa debe proseguir por el monto de $ 115.305,58 con más sus intereses resarcitorios, suma que afirma debió haber compensado el fisco obligatoriamente con los saldos del impuesto a la ganancia mínima presunta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81 de la ley de rito, tal como lo deja expresado en su escrito y en el F408 que acompaña a fs. 287/287 vta.

Que por sentencia de fs. 314/315 y su aclaratoria de fs. 322, este Tribunal tiene a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición en la presente causa y por condonados los intereses resarcitorios y la multa aplicada en los términos de los artículos 4 incs a) y b) y 7 inc. c) de la ley 26.476, con costas.

A fs. 349 se abre la causa a prueba; a fs. 354/375 la AFIP acompaña su informe, en tanto que a fs. 386/388 obra la pericia contable producida. A fs. 396/397 y 399/402 vta obran agregados los alegatos producidos por el organismo fiscal y la recurrente, respectivamente.

III.- Que luego del desistimiento parcial referido precedentemente, hoy la controversia se circunscribe al monto

de $ 115.305,58 con más la parte proporcional de intereses y multa que no fueran alcanzados por el beneficio de la condonación prevista en el régimen de la ley 26.476

Que ello así, la primera cuestión que procede tratar es si le asiste o no razón a la contribuyente cuando se agravia de que el fisco omitió aplicar el instituto de la compensación de oficio previsto en el artículo 81 de la ley 11.683, limitándose tan sólo a efectuar una mera compensación de saldos de libre disponibilidad, cuando lo que procedía era compensar contra el gravamen a las ganancias rectificado –en adelante IG- , el tributo declarado e ingresado por ganancia mínima presunta –en adelante IGMP- de los ejercicios fiscales 2001,2002, 2003 y 2004 y no sólo su saldo a favor, quedando así saldada su presunta deuda con el organismo recaudador, tal como lo afirma en su alegato, o si como lo sostiene su contraria, la recurrente aplicó erróneamente dicho instituto.

En este sentido y con relación a la figura de las correcciones simétricas, cabe señalar que la jurisprudencia ha entendido que la misma procede cuando *"la interpretación o alcance de un mismo hecho económico repercute en diferentes períodos fiscales generando saldo positivos y negativos en cabeza del organismo fiscal y del contribuyente, respectivamente, compensándose la diferencia en el ajuste impositivo"*, agregándose además *que " esta norma resulta de aplicación obligatoria para el Fisco Nacional puesto que con ella se trata de evitar la ulterior iniciación de demandas de repetición que serían inevitables si, por ejemplo, por aplicación del mismo criterio adoptado por el Ente Fiscal para un período, resultare saldo a favor del contribuyente en los siguientes y éste no fuere compensado de oficio en la resolución que determina el gravamen"* (CNACAF SalaI "Alfred C. Toepfer International SA" 13/9/16; Sala III "Cemento Avellaneda SA" 29/3/2007, "Asociados Internacionales SA 3/4/2008, Makro SRL 16/2/09 y Sala II Tecnifor SRL 4/9/08).

IV.- Que teniendo en consideración lo anteriormente expuesto y no obstante el disímil criterio de imputación sostenido por la partes, considero que asiste razón a la apelante en su planteo. Ello así toda vez que al acompañarse el informe contable (fs. 386/388vta. el perito designado a propuesta del fisco nacional, en relación con el punto 3° en el que se solicitaba que se pronunciaran los expertos sobre "…a cuanto ascendería el reclamo fiscal por impuesto a las ganancias si se computara el monto comprometido en pago conforme el plan de facilidades de pago del impuesto a la ganancia mínima presunta contemplando que todos los ajustes fiscales fueran procedentes", el mismo reconoce que la cuestión controvertida quedó reducida a la forma de pago y no al litigio de fondo, si bien expresa que los importes en concepto de IGMP fueron exteriorizados improcedentemente por la apelante al consignarlos como "pagos a cuenta" en las declaraciones juradas rectificativas del IG que presentó en oportunidad de acogerse a los beneficios de la ley 26.476, cuando debiera haberlo tramitado con una compensación del saldo ingresado indebidamente en ganancia mínima resunta y afirma que fue por ello que los conceptos regularizados por la contribuyente resultaron inferiores a los ajustados en la resolución recurrida, pero que sin embargo de acuerdo con el Cuadro II que integra su dictamen, no existe deuda por parte de la recurrente (ver en especial fs. 387vta 388).

En virtud de lo expuesto y dado que en oportunidad de acompañar el representante fiscal su alegato, si bien mantiene el criterio que oportunamente sostuviera en su escrito de responde, no contradice la labor de su perito (conf. fs. 397/397 vta.) y que en oportunidad de ejercer dicho derecho la recurrente mantiene su posición pero admite que no existe saldo a ingresar (fs. 399/402, es especial fs. 401 vta in fine), corresponde revocar la resolución apelada en cuanto fuera materia de agravios en el presente pronunciamiento.

Por la forma en que se revuelve, no procede adentrarse en el tratamiento de los restantes agravios planteados.

V.-En relación con la distribución de costas, por las particularidades de la cuestión analizada, procede imponerlas en el orden causado.

Los Dres. Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada en cuanto fuera materia de agravios en el presente pronunciamiento. Costas por su orden.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 17:08:19 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.24 14:56:32 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.25 11:05:34 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.25 11:05:35 -03:00