República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-97698589-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 15 de Septiembre de 2022

Referencia: SENTENCIA EXPTE N° 40.953-I “REPRESENTACIONES HADLEY S.A. S/Recurso de apelación”.

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 EXPTE N° 40.953-I “REPRESENTACIONES HADLEY S.A. S/Recurso de apelación”.

El Dr. Martín dijo:

I.-Que a fs. 193/217 y 447/469 Representaciones Hadley S.A. interpone recursos de apelación contra las resoluciones N°104/2014 y Nº 105/2014, ambas dictadas por la Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la D.G.I-A.F.I.P. En la primera de ellas se determinó de oficio la obligación impositiva en conjunto con sus accesorios, en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2009. A su vez, en la Resolución Nº 105/2014 se estableció la materia imponible mas los accesorios en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales octubre 2008 a marzo 2009; dejando en ambas resoluciones suspendida la aplicación de sanciones en los términos de la Ley de Penal Tributaria.

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 a fs. 236/263 y 480/507 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

III.- Que a fs. 1236/1236 vta. (RE-2022-46908089-APN-SGAI#TFN) la actora comunica el acogimiento al régimen previsto en la ley N° 27.653, a través del cual regularizó las obligaciones motivadas en autos, acompañando en los RE-2022-46919269-APN-SGAI#TFN y RE-2022-46922710-APN-SGAI#TFN (fs. 1227/1235) el detalle de los planes acogidos y Formularios Nº 1003.

IV.- Que luego de las prórrogas solicitadas, por medio del RE-2022-92949846-APN-SGAI#TFN (fs.1243/1245) el Fisco Nacional contesta el traslado conferido en la PV-2022-81142218-APN-VOCXII#TFN (fs. 1237). Informa que la recurrente incluyó en el plan de facilidades de pago N° Q149783 de fecha 21 de abril de 2022,

vigente a la fecha, la deuda en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2009 y en el plan Nº Q 113802 de fecha 12 de abril las obligaciones apeladas en la Resolución Nº 105/2014. Asimismo, indica que la actora, posee certificado Mi Pyme. 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 27.653 y en las Resoluciones Generales dictadas en relación a la misma; situaciones que serán discernidas por el área competente.

V.- Que a fs. 1247 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D".

VI.- Que en el caso a resolver se encuentra involucrado el reclamo de los 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 al Valor Agregado e 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 la procedencia del 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 las resoluciones recurridas mediante su inclusión en los planes 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 Representaciones Hadley S.A. por desistida de las obligaciones regularizadas en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales octubre 2008 a marzo 2009 e Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2009 ; 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 las determinaciones 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 el ejercicio 2009 y sus intereses fueron regularizados mediante el plan de facilidades de pago Nº Q 149783 de fecha 21 de abril de 2022 compuesto por 36 cuotas, el que se encuentra vigente a la fecha (RE-2022-46922710-APN-SGAI#TFN- fs. 1227/1230 vta.). Mientras que las obligaciones y accesorios en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales octubre 2008 a marzo 2009 fueron incluidas en el plan mis facilidades Nº Q113802 de fecha 12 de abril

del presente año, compuesto por 24 cuotas, también vigente a la fecha (RE-2022-46919269-APN-SGAI#TFN- fs. 1232/1235).

Ello permite estimar que la mayor parte de la deuda no se encuentra cancelada ya que desde el mes de mayo de 2022, vencimiento de la primera de ellas, podrían haberse ingresado a lo sumo la cantidad de 4 cuotas sobre un total de 36 y 24 dependiendo el caso (11% y 17%), con vencimiento la última de ellas en abril 2025 y abril 2024, respectivamente.

Que, en este contexto corresponde analizar la legislación vigente y aplicable a fin evaluar la eventual viabilidad de la dispensa que dispone el régimen de la Ley N° 27.653.

En lo que al presente caso se refiere, el artículo 6 de la citada ley prevé con carácter general, para los sujetos que se acojan al régimen, mientras cumplan **con los pagos previstos** en la ley N° 27.541 (artículos 10, 11 y 13) y sus modificaciones, 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. 10%, 35% o 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 ese 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 4 -teniendo en consideración que el mismo puede extenderse hasta 120 cuotas (10 años) en el régimen de la Ley 27.653 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 ARNOLDI ADOLFO IGNACIO 18-05-21 Expte ……9612; LACASE MARTIN 13-5-21 Expte ……1998; BUFALO S.A. 02-6-21 Expte 49.435-I; SPG S.R.L. 04-06-21 Expte 49807; NOVILLO MIGUEL 14-6-21 Expte 33590; GIRAUDO JULIAN 26-11-20 Expte …….4721 ; SACHI S.A. 25-11-20 Expte ……6953 ; ARQUIMEDES CARRIZO S..R.L. 23-12-20 Expte ……..0284, todas ellas de esta Sala D y a las que me remito en mérito a la brevedad, no correspondiendo en esta instancia otorgar 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 y a las sanción recurrida.

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 abandonaría 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".

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 Representaciones Hadley S.A. por desistida de la acción y el derecho, incluso el de repetición, en cuanto al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales octubre 2008 a marzo 2009 en la resolución Nº105/2014 y el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2009 (Resolución 104/2014), 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 ley.

b) No habiéndose acreditado la cancelación total de 1) la obligación principal y 2) los intereses no condonados, pero estando vigente dos planes de pagos, 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 artículo 6 inciso b) de la ley Nº 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:

Que atento sendos acogimientos formulados en los términos de la ley 27.653 (Planes Q149783 y Q113802), corresponde tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho incluso del de repetición en lo que hace a los impuestos determinados y sus intereses resarcitorios en la medida establecida en el art. 11 inciso c) de la ley referida en tanto se encuentran discutidos en estos autos (cfr. art. 7 segundo párrafo de la ley). Las costas sobre estos conceptos se imponen a cargo de la recurrente.

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).

De los términos de la ley 27.541 y su modificatoria por la ley 27.562, que resulta de aplicación a los efectos de la ampliación prevista por la ley 27.653, surge que tal condonación será procedente con alcance general –en lo que aquí interesa- cuando respecto del capital se adhiera al régimen de regularización excepcional previsto y mientras se cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior; entendiendo ello como incluidas las obligaciones en

discusión administrativa contencioso administrativa o judicial.

Cabe señalar que el organismo recaudador puso de resalto, que el apelante no está incurso en las causales de exclusión de los incisos a) (quiebra) y b) (delitos penal tributarios y aduaneros) del artículo 16 de la ley 27541, de acuerdo a las consultas efectuadas al Módulo de Juicios Universales del sistema Atenea y al Sistema de seguimiento de Causas Penales (SCP). Por su parte, respecto a las causales previstas en los incisos c) y d), no surge de la lectura del art. 16 que recaiga sobre el contribuyente la obligación de informar la ocurrencia de las mismas.

Que, al respecto debe 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 las normativas aludidas, corresponde declarar la condonación de los intereses resarcitorios que exceden el límite señalado anteriormente. En cuanto a las costas, teniendo en cuenta la jurisprudencia pacífica de éste Tribunal, estas deben distribuirse en el orden causado, dado que lo resuelto comporta que no haya parte vencida.

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 por desistida a la recurrente de la acción y del derecho incluso del de repetición en los términos de la ley 27.653 y reglamentaciones, ello respecto al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales octubre 2008 a marzo 2009 y el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio 2009 y los intereses resarcitorios en la medida establecida en el art. 6 inciso b) de la ley referida. Las costas sobre estos conceptos se imponen a cargo de la actora.

2°) Declarar la condonación de los intereses resarcitorios, que exceden el límite señalado en el punto 1º), distribuyéndose las costas en el orden causado.

3º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 236.165 (Pesos doscientos treinta y seis mil ciento sesenta y cinco) equivalente a 23 (veintitrés) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 95.666 (Pesos noventa y cinco mil seiscientos sesenta y seis) equivalente a 9,20 (nueve con 20/100) 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 segunda etapa procesal 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 sin perjuicio de la reducción dispuesta por el art. 61 de la RG 5101/2021. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

4º) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 93.907 (Pesos noventa y tres mil novecientos siete) por el patrocinio letrado y de $ 37.563 (Pesos treinta y siete mil quinientos sesenta y tres) por la representación procesal, 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 Nº 21.839, modificada por la Ley Nº 24.432, 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.-

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.15 10:27:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.15 10:29:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.15 11:18:49 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.15 11:18:50 -03:00