Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-148733979-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Diciembre de 2023

Referencia: SALA C VOCALIA 8 (KRONEN INTERNACIONAL SA - 33.316-I) SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver en el Expte. **33.316-I,** caratulado: "**KRONEN INTERNACIONAL S.A. s/ apelación"**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 49/69vta. la actora interpuso recurso de apelación contra la resolución de fecha 31/7/2009, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI, que determinó de oficio Impuesto a las Ganancias (IG), por los ejercicios 2003 y 2004, intimó su pago con más intereses resarcitorios, y aplicó multa equivalente al 70% del impuesto omitido en el ejercicio 2004, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683.

La recurrente planteó como cuestión de previo y especial pronunciamiento la nulidad de la resolución recurrida, por considerar falsa la causa del ajuste, esto es, la impugnación de la cancelación contable del crédito contra el Estado Nacional (EN), siendo la consecuencia de dicha impugnación la inclusión del monto en el resultado impositivo del ejercicio en cuestión; cuando, a su entender, se estaba impugnando un crédito incobrable que nunca se computó como tal, ni jamás fue detraído del resultado impositivo del ejercicio 2003. Además, afirmó que la cancelación contable de dicho crédito con el EN no tuvo ninguna incidencia impositiva respecto del tributo objeto del ajuste.

Sostuvo que en la resolución apelada se expusieron una serie de consideraciones sobre la cuestión de fondo que no estaban consignadas en la Resolución 3/09 de “vista”, violentándose con ello el ejercicio del derecho de defensa en juicio. Puntualizó que en la resolución que apela, el fisco adujo que la causa del ajuste es una ficción consistente en la inclusión en el balance impositivo del período 2003 de una supuesta “renta” derivada de la supresión contable del pasivo que refirió. Y agregó que, como si fuera poco, el fisco denegó de manera arbitraria toda la prueba que ofreció.

En subsidio, expresó agravios con relación al fondo de la causa al explicar que mal puede interpretarse que FAGOR ELECTRODOMÉSTICOS S. COOP. (radicada en España) –en adelante FAGOR- haya

condonado el pasivo no corriente en beneficio de KRONEN INTERNACIONAL S.A. –en adelante KRONEN- en 2003 y, al mismo tiempo, formular una provisión de tal acreencia por considerarla incobrable. Y aclaró que, la constitución de una provisión, lejos de suponer una liberalidad (condonación), puso en evidencia la persistencia de la voluntad de cobro.

Señaló que el criterio fiscal resulta una inconsecuencia conceptual, máxime si de los Estados Contables de KRONEN cerrados al 31/12/2003 se dejó constancia de que la condonación se circunscribe a deudas comerciales (cfme. Nota 7) sin abarcar el pasivo no corriente.

Recordó que en el contrato celebrado el 29/1/1998, entre CONTROLADORA MABE S.A. de CV (en adelante MABE) –por una parte- y FAGOR y MCC INVERSIONES (SPE) S. COOP. (en adelante MCC) –por otra parte-, en virtud del cual –entre otras cuestiones- se asociaron al 50% en el capital y en el control de KRONEN, acordaron con relación a los beneficios de suspensión del régimen de promoción de la última, que los recuperos resultarían neutros para KRONEN y serían en beneficio o perjuicio de FAGOR. En este mismo sentido, mencionó que en el contrato celebrado el 30/7/2003, entre FAGOR y GENERAL ELECTRICS APPLIANCES DO BRASIL LTDA. –en adelante GE-, se hizo constar que los certificados de crédito derivados de la suspensión de los beneficios promocionales de KRONEN –en caso de hacerse efectivo tal crédito- no integran el precio de la operación, quedando en beneficio o perjuicio exclusivo de FAGOR.

A su vez, en 5/2004, MABE –por una parte- y FAGOR y MCC –por otra parte- celebraron un acuerdo de recupero de crédito fiscal donde, luego de ratificar el compromiso asumido en el acuerdo del 29/1/1998 en orden a que los beneficios de suspensión del régimen de promoción de KRONEN serían en exclusivo beneficio o perjuicio de FAGOR, convienen en que MABE –en su carácter de accionista controlante de KRONEN- se obliga a instruir al directorio de ésta para que permita el acceso a la documentación contable y extra contable que obre en poder de la misma a los asesores legales e impositivos que proponga FAGOR a fin de cumplimentar los requerimientos de la AFIP relativos al reintegro impositivo que se tramitaba en la ciudad de San Luis al amparo de las Res. Grales. 3838 y 3905. Asimismo, MABE se obliga a instruir al directorio de KRONEN para que preste la colaboración necesaria en lo relativo al contacto con los proveedores que pudieran tener información que debiera ser aportada a los expedientes referidos, habida cuenta de la necesidad de acreditar ante la AFIP los elementos de convicción necesarios para la percepción de los créditos impositivos referidos. De igual modo, MABE se obliga a instruir a las autoridades de KRONEN a fin de que den estricto cumplimiento a lo acordado y, en su caso, pongan a disposición de FAGOR y MCC cualquier importe que percibieren del Estado argentino. De igual modo, MABE y FAGOR convienen que todos los gastos de cualquier tipo que se relacionen al recupero fiscal, correrán por cuenta exclusiva de FAGOR y MCC y que deberán ser cancelados a requerimiento de MABE y/o KRONEN.

Destacó que este convenio fue celebrado en el año 2004, esto es, en el período inmediato posterior a aquél en el cual la fiscalización supuso “condonada” la deuda de marras.

Puso de relieve que con fecha 21/5/2007, MABE notificó a FAGOR y a MCC que mediante acto del 10/5/2007, el Jefe de la Región de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI rechazó la solicitud de otorgamiento de los certificados de crédito fiscal por $4.308.619,44 interpuesta por KRONEN en los términos de la RG 3905, solicitándole instrucciones sobre la interposición del recurso contra dicho acto. Relató que ante tal comunicación, se interpuso el recurso del art. 74 del DR de la ley 11.683.

Adujo que quedó demostrado que, incluso en el ejercicio 2007, FAGOR y MCC mantuvieron un inequívoco y categórico interés en el cobro de su acreencia contra KRONEN, derivada de los acuerdos de cesión de créditos celebrados en 1997, misma acreencia que la fiscalización pretende "condonada" en el ejercicio 2003 por creación de una provisión de incobrabilidad por parte de FAGOR.

Aclaró que si bien los criterios contables de exposición tienen incidencia en la declaración del gravamen, ellos no pueden contravenir la realidad económica de las operaciones a los efectos del tributo.

Puntualizó que la propia inspección reconoció que la contraprestación de KRONEN en orden a la cesión de dichos créditos estaba sujeta a condición (al hecho de que KRONEN pudiera percibir la deuda mantenida con ella por el Estado con motivo de la suspensión general de beneficios promocionales). Entendió que si se estimó que el derecho al cobro, esto es, la posibilidad jurídica de reclamar el mismo estaba sujeto a una condición, entonces se afirmaba que el derecho al cobro estaba sujeto a un hecho incierto y que, recíprocamente, la obligación asumida por el cesionario del crédito (Kronen) de pagar el precio, también se reputa condicional, puesto que mientras no se perciba la acreencia del EN con motivo de la suspensión general de beneficios promocionales, no estará obligado a pagar el precio pactado.

Razonó que, si como la fiscalización reconoció, el derecho al cobro por parte de FAGOR y MCC INVERSIONES está condicionado al hecho de que KRONEN pudiera percibir la deuda mantenida con ella por el EN, entonces la cesión de créditos celebrada en 1997 estaría sujeta a condición suspensiva. Y destacó que el nacimiento del derecho al cobro por las cedentes estaría condicionado a que KRONEN perciba su acreencia del EN y, recíprocamente, el nacimiento de la obligación de esta última de pagar el precio estaría condicionado al mismo extremo.

Con relación al crédito contra el EN por suspensión de los beneficios promocionales, afirmó que el mismo no fue quebrantado como incobrable por KRONEN.

Sostuvo que en cuanto no existe la pretensa utilidad, mal puede suponerse que la misma fue "compensada quebrantando el crédito contra el Estado Nacional", pues nada hay que compensar.

Señaló que la conjetura del equipo fiscalizador que hizo suya el juez administrativo en cuanto a que la mentada acreencia derivada de los beneficios promocionales fue considerada "incobrable" en el ejercicio 2003 por la circunstancia de no haber sido expuesta contablemente, resulta por completo falaz y contraria a la realidad de los hechos.

Alegó que la fiscalización se atuvo al rigor formal en orden a la falta de registración contable de la acreencia referida en el ejercicio 2003 -que en todo caso, a su criterio, constituye un error de exposición- para colegir la supuesta intención de quebrantar dicho activo como incobrable.

Con respecto a la multa aplicada, consideró que, en atención a la nulidad articulada respecto a la determinación practicada y la directa vinculación de la misma con la omisión de impuesto, la sanción consecuente también se reputa viciada y debe correr igual suerte.

Cuestionó que la conducta omisiva imputada se derivó de la estimación de una supuesta utilidad cuya existencia no ha sido demostrada, es decir, se aplicó sobre un hecho presumido.

Y finalizó, puntualizando que tampoco se acreditó la concurrencia del elemento subjetivo que exige el tipo penal infraccional.

Por último, ofreció prueba, hizo reserva del caso federal y solicitó se revoque la resolución recurrida, con costas al fis

II.- Que a fs. 80/94vta. la representación fiscal contestó el traslado del recurso interpuesto, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expuso, la confirmación de la resolución recurrida, con costas a la apelante

III.- Que a fs. 96 pto. 2°) se difirió el tratamiento de la excepción de nulidad planteada para ser tratada conjuntamente con el fondo de la causa. A fs. 104 se abrió la causa a prueba, a fs. 259 se clausuró el período probatorio y a fs. 265 se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 274 se pusieron los autos para alegar. A fs. 288/291vta. obra el alegato del fisco, no haciendo uso la actora del derecho otorgado a fs. 274. A fs. 293 se pusieron los autos a sentencia.

IV.- Que preliminarmente, cabe puntualizar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que corresponde analizar la excepción de nulidad opuesta por la apelante, con sustento en que la resolución apelada carece de causa y motivación.

Al respecto, cabe tener presente lo dicho por nuestra CSJN en cuanto a que, para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o 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 la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

En este sentido, corresponde precisar que la apelante basó su defensa en negarle validez a la resolución apelada por considerar que su causa resulta falsa y carente de motivación.

Cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida en sede administrativa, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa en que la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida la actora vio afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso.

Conforme lo tiene dicho reiteradamente la CSJN *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en*

un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Del análisis del acto en crisis, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549) y se cumplió el procedimiento establecido para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante, resultando el planteo de la actora una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo de la cuestión apelada, pero que no afecta la validez del acto apelado. Ello así, **corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada, con costas.**

VI.- Que en cuanto al fondo de la cuestión, esto es, la de establecer si la cancelación contable del crédito que la actora mantenía con el EN, eliminado de su activo no corriente en el ejercicio 2003 -y, en consecuencia, de su balance impositivo- junto con el pasivo que mantenía con la firma FAGOR por idéntico monto, resulta correcta o, si por el contrario, debió tratar al primero como "incobrable" recién en el período 2007, cuando el Director Regional de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI dictó la Resolución 383/2007 -como pretende el fisco-.

De la resolución apelada y del informe final de inspección y su complementario que lucen en los antecedentes administrativos que corren por cuerda separada (v. fs. 717/721 y 762/764, Cuerpo N° 4), surge que la recurrente es una sociedad anónima, cuya actividad declarada es la fabricación de artículos del hogar, habiendo sido beneficiaria del Régimen de Promoción Industrial, a través de diversos decretos de la Provincia de San Luis (N° 1569/1984, 3204/1984, 887/1995, 479/1986 –normas unificadas en el dto. 3203/1990-, 657/1997 –modif. por el 2927/2002-).

Su paquete accionario fue transferido en diversas oportunidades habiendo tenido distintas empresas controlantes, inicialmente MC LEAN SA, luego FAGOR ELECTRODOMESTICOS S. COOP. -a través de MC LEAN SA-, perteneciendo al momento de la elaboración del informe final al grupo MABE.

A través de la auditoría practicada para los períodos fiscales ajustados, se compulsaron los comprobantes del detalle de la evolución del Pasivo de la sociedad. Se solicitó al asesor de la actora la documentación respaldatoria del origen del Pasivo No Corriente con FAGOR, contabilizado en el balance contable del año 2002, por lo que aportó copia de los Estados Contables del ejercicio cerrado al 31/12/1997, de cuyas notas surge su explicación. Al respecto, se observó que en la Nota N° 5 "Saldos y Operaciones con Sociedades del art. 33 –Ley N° 19.550" del Estado de Situación Patrimonial por el ejercicio contable cerrado al 31/12/1997 se indica que a esa fecha, la firma celebró un contrato de cesión de créditos por el cual FAGOR y MCC, le ceden U$D 3.449.369.- y U$D 1.230.914.- respectivamente, de sus créditos con MC LEAN –controlada de FAGOR y MCC-, en iguales términos y condiciones a los que el EN estableció para la recuperabilidad de los bonos de crédito fiscal de propiedad de KRONEN, por lo que, contabilizó un crédito no corriente y un pasivo no corriente por igual monto ($ 4.680.283). Recuérdese que este crédito por el importe indicado lo tenía KRONEN contra el EN por el reclamo iniciado por aquélla para que se le restituyeran los impuestos abonados durante el período de suspensión de los beneficios promocionales que pagó.

De la lectura de dicho Convenio de cesión (v. fs. 582, 585 y 587, Cpo. N° 3, aa) se desprende que *ese pasivo con FAGOR tiene cláusulas de cancelación ligadas con el crédito contra el Estado Nacional por suspensión de beneficios promocionales; es decir, que –tal como acordaron las partes- sería cancelado en la medida que KRONEN cobre el crédito contra el Estado Nacional.* Al finalizar el ejercicio 2002, el mismo estaba valuado en $ 3.943.655.- (v. fs. 59, 68 y 69, Cpo. N° 1, aa) (el destacado es propio).

Por su parte, se observó la falta de inclusión en los Estados Contables del ejercicio 2003 del crédito que la firma mantenía con el EN a raíz de la suspensión de los beneficios promocionales instaurada por la ley 23.697 y dto. 432/1990. En respuesta de ello, el asesor de la firma aportó copia de la Resolución 383/2007 dictada por el Director Regional de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI que rechazó formalmente la solicitud de otorgamiento de certificado de crédito fiscal IVA efectuada por la contribuyente por $ 4.308.619,44.- en los términos de la RG 3905.

Durante el ejercicio 2003, FAGOR vendió su participación en el grupo conformado por MC LEAN y KRONEN a la firma GENERAL ELECTRIC APPLIANCES do BRASIL LTDA. –subsidiaria del grupo MABE-. Como corolario, GENERAL ELECTRIC pasó a controlar el 99,99% de MC LEAN y su controlada, KRONEN.

También en la Memoria correspondiente a los Estados Contables por el ejercicio cerrado al 31/12/2003 dentro del título “Variaciones significativas en el Activo y Pasivo” se indicó que las firmas FAGOR y MCC daban por canceladas y renunciaban a exigir los créditos comerciales y préstamos que le habían concedido a KRONEN.

En este punto, del informe final complementario obrante a fs. 762/764 (Cpo. N° 4, aa) se desprende que el fisco consideró que la renuncia por parte del acreedor (FAGOR) importó una utilidad gravada para el deudor (KRONEN). Además, se destacó que KRONEN efectivamente canceló contablemente el pasivo con FAGOR no pagado pero, contra una disminución del rubro Créditos No Corrientes (cuenta perteneciente al Activo) aduciendo el condicionamiento existente relacionado con el cobro de las sumas adeudadas por el EN por los períodos de suspensión del goce de beneficios promocionales, es decir, considerando la fiscalización incobrable el crédito mantenido contra el Estado por dicho motivo.

Como dato adicional, se accedió por internet a obtener copia del balance contable al 31/12/2003, publicado por FAGOR del cual se desprende que el grupo económico habría renunciado a esa fecha a todas las acreencias que tenía en relación con la actora (v. fs. 634/635, Cpo. N° 4, aa).

El fisco puntualizó que al cierre del ejercicio 2003 la aquí apelante canceló el saldo del crédito contra el EN por los períodos de suspensión de los beneficios promocionales aduciendo “las pocas probabilidades de recupero de este crédito”, pero sin haberse comprobado ninguno de los índices de incobrabilidad estipulados por el art. 136 del DR de la ley del gravamen para ser considerado como incobrable, por lo que al 31/12/2003 se encontraba vigente. Esto es, ese crédito no revestía las características de incobrabilidad necesarias para el cómputo de un quebranto impositivo. En suma, la fiscalización objetó la explicación de KRONEN y sus registros, pues sostiene que el crédito contra el EN por los períodos de suspensión de los beneficios promocionales al cierre del ejercicio 2003, debió ser incluido en el activo de la firma hasta el agotamiento de las vías pertinentes para su cobro, lo que aconteció -a criterio de la inspección- recién en el ejercicio 2007 con el dictado de la Resolución 383/2007, configurándose recién en ese momento como quebranto impositivo. Tuvo en cuenta que –según los convenios celebrados- FAGOR no se encuentra entre los acreedores en los períodos posteriores al año 2003 y el adquirente del paquete accionario de KRONEN

no es acreedor de esta última por operaciones que no sean estrictamente de orden comercial.

Ello así, según la postura fiscal el resultado impositivo del gravamen por el período 2003 se incrementó en la suma de $ 3.943.655.- correspondiente al importe del crédito eliminado en forma improcedente y el resultado impositivo así determinado fue absorbido totalmente mediante el cómputo de los quebrantos de los ejercicios 1998 a 2002, este último parcialmente. En igual sentido, respecto del período fiscal 2004 se computó el saldo remanente de quebranto proveniente de la declaración jurada del período fiscal 2002, y al resultado determinado se le aplicó la alícuota del impuesto, se computaron las retenciones y/o percepciones del gravamen y finalmente, se obtuvo el importe del saldo del impuesto a favor de AFIP.

Tanto del informe final complementario como de la resolución apelada, se desprende que se convalidó el criterio de la actora de dar por cancelado el pasivo, pues surge claramente del reconocimiento de sus Estados Contables. Sin embargo, difiere en cuanto a compensar la utilidad originada para el deudor, quebrantando el crédito contra el EN, pues tal crédito se hallaba plenamente vigente al cierre del ejercicio 2003, al no haberse verificado ninguno de los índices de incobrabilidad previstos en el art. 136 del dec. 1344/1998.

VII.- Que una vez relatada la postura de las partes, y a mérito del método reconstructivo de valoración de la prueba, este Tribunal debe apreciar el elenco probatorio reunido tanto en sede administrativa como en la presente instancia, con el fin de obtener el valor de convicción que -de acuerdo a las distintas posturas de las partes- pueda deducirse de su contenido.

A tal efecto, de la prueba informativa dirigida a MABE obrante a fs. 119/124 y 130/131, se desprende que esta empresa ratificó la existencia y el contenido del Convenio de Recupero de crédito fiscal celebrado en 5/2004 entre ella y FAGOR y MCC –por otra parte- que fue suscripto con dicha finalidad, en cuya cláusula sexta se conviene que *"...las partes acuerdan que el recupero fiscal objeto del presente tendrá efecto neutro respecto de la situación económico-financiera de KRONEN,..."*.

Por su parte, a fs. 125/126 obra la nota del 21/5/2007 por la cual MABE le informa a FAGOR y MCC respecto del dictado de la Resolución 383/2007, las consecuencias de su no recurribilidad, como así también recuerda que los certificados de crédito fiscal corresponden a FAGOR y MCC "implicando también a las decisiones inherentes para su obtención".

A fs. 127/129 FAGOR contestó la nota de MABE ordenando que KRONEN recurra dicha resolución.

Con relación a la prueba pericial contable obrante a fs. 166/172, surge que ambos peritos son contestes en afirmar que no se evidencia que la suma de $ 3.943.655 haya sido deducida en el balance impositivo como castigo contra incobrables o malos créditos, ni computada como quebranto impositivo o bajo otro concepto, agregando el perito del fisco que el Pasivo No Corriente Préstamos por $ 3.943.655.- en el ejercicio 2003 desaparece con respecto al ejercicio 2002, disminuyendo el Pasivo, como también desaparece su contrapartida, la cuenta "Impuestos Suspendidos Ley N° 23.697" del Activo –Otros Créditos- No Corrientes, por idéntico importe. A fs. 202/206 la actora impugnó parcialmente la respuesta brindada por el perito del fisco por haber agregado a la misma un análisis que calificó como de "tendencioso" de las registraciones contables de su parte, que surge de lo expuesto por la inspección actuante en sede administrativa. Asimismo, destacó que la conclusión relativa a la supuesta compensación entre el Pasivo No Corriente y el Activo No Corriente a la que dicho profesional arribó, es antojadiza e injustificada y que es el objeto de la controversia en las presentes actuaciones. Sin embargo, a fs. 222/227

la perito propuesta por el fisco, negó haberse referido a compensación alguna al contestar su pregunta.

Si bien ambos peritos también coinciden en afirmar que las gestiones para el cobro de los bonos de consolidación de deuda -derivados de la suspensión parcial de los beneficios promocionales dispuesta por ley 23.697- subsistieron durante los períodos fiscales ajustados, el perito del fisco aclaró que “dadas las pocas probabilidades de recupero del crédito, la sociedad procedió a cancelar su saldo junto con el del pasivo relacionado al 31/12/2003”.

Como respuesta al punto 3, relativo a si existió una condonación del pasivo no corriente originado en los acuerdos de cesión de crédito celebrados con FAGOR y MCC por U$S 3.449.369 y U$S 1.230.914, ambos peritos fueron contestes en negar dicha circunstancia (v. fs. 202/206 y 222/227).

Con relación a la pregunta 4 respecto de, si en la utilidad calculada por la inspección respecto de los períodos ajustados se incluyó la parte de la acreencia supuestamente condonada que corresponde a MCC ($ 1.230.914), el perito de la actora afirmó que la misma sí fue incluida, mientras que el perito del fisco si bien no respondió de forma concreta, puede inferirse del detalle que efectúa a fs. 182/183 –especialmente fs. 182vta.- que la misma efectivamente fue incluida. A fs. 202/206, la actora reiteró que de la Nota 5 a los Estados Contables obrante al folio 463 de ellos no surge ninguna compensación.

En lo tocante a los puntos 5 y 6 de la prueba pericial, relativos a si surge algún elemento que indique que MCC condonó su acreencia por $ 1.230.914 y en caso de detraerse de la base imponible esa acreencia, en cuánto disminuye el saldo del gravamen determinado en la resolución apelada; el perito de la recurrente negó que se haya realizado condonación alguna. Por su parte, el perito propuesto por el fisco, si bien no mencionó el término “condonación”, se remitió a una respuesta anterior en la que afirmó que esa acreencia originada en 1997, desapareció en el ejercicio 2003. Ambos peritos coincidieron en afirmar que de haberse detraído de la base dicha suma, hubiese generado un mayor quebranto.

A fs. 202/206 la actora impugnó la respuesta a la pregunta 5 del profesional propuesto por el fisco, por remitirse a la respuesta dada a la pregunta 1 también impugnada y a fs. 182/183, el fisco impugnó la respuesta del perito de la actora a la pregunta 6, destacando que el importe ajustado por MCC fue de $ 1.037.181 y no $ 1.230.914.

De lo expuesto en el informe pericial presentado y sus respectivas impugnaciones y contestaciones, puede observarse que el perito del fisco afirmó que conforme los Estados Contables de la actora correspondientes al ejercicio 2003, comparativo con el 2002, el importe de $ 3.943.655 “desapareció” tanto del pasivo como del activo no corriente (“Impuestos suspendidos Ley N° 23.697” y ”préstamos”), afirmación que se corresponde con la formulada por la actora en el cuarto párrafo de fs. 66 de su escrito de apelación. A su vez, ambos peritos concuerdan en que el reclamo contra el EN aún subsistía, a la vez que se concluyó que el importe supuestamente condonado por MCC de $ 1.037.181 se encuentra incluido en la utilidad determinada por el fisco de $ 3.943.655, conformada por $ 2.906.474 correspondiente al pasivo de FAGOR más $ 1.037.181 correspondiente al pasivo de MCC.

VIII.- Que en el particular caso de autos no puede argumentarse el presente ajuste –como lo pretende el fisco- sólo sobre el análisis del activo (crédito con el EN), porque dicho activo encuentra estrechamente vinculado a un pasivo (préstamo realizado a la recurrente por FAGOR y MCC, sujeto a condición resolutoria, aspecto este último no controvertido por las partes).

Se encuentra fuera de discusión que la actora tenía un pasivo estrecha y estrictamente vinculado –a su vez-

a un crédito que poseía contra el EN, y que ambos –crédito/activo y préstamos/pasivo- resultaban "espejados" por las características propias y particulares que rodearon la operatoria; limitándose entonces la discusión a determinar si la *simultánea* cancelación contable del crédito -que la actora mantenía con el EN, eliminado de su activo no corriente en el ejercicio 2003 y en consecuencia, del balance impositivo de dicho ejercicio- y del pasivo que mantenía con la firma FAGOR por idéntico monto; resulta correcta o, si por el contrario, debió castigar dicho crédito como incobrable recién en el período 2007, cuando el Director Regional de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI dictó la Resolución 383/2007 -como pretende el fisco-.

Cabe recordar que el art. 87 de la LIG establece en su art. 87, inc. b) que de las ganancias de la tercera categoría se podrán deducir *"…los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos"*, y el DR vigente al momento de cierre de los ejercicios 2003 y 2004 establecía que *"cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad."*

Cabe recordar que la CSJN tiene dicho que *"…la configuración del índice de incobrabilidad –en el caso, el estado de cesación de pagos- habilita al contribuyente a deducir el crédito en cuestión en el período fiscal en que aquél se verifique (cfr. arg. decreto reglamentario cit. art.142 [art. 133 en el texto ordenado en 1998 y vigente al momento de los períodos aquí cuestionados]), con independencia de que posteriormente recupere –sea en forma convencional o compulsiva- las sumas antes castigadas debiéndose reintegrar al balance fiscal una vez ocurrida su percepción (cfr. arg. decreto reglamentario cit., art. 140 –3° párrafo-)"* (Fallos 335:292, considerando 9, último párrafo).

Ello así, a mi criterio, el activo no corriente eliminado por la recurrente de su contabilidad en el ejercicio 2003, al no poseer las características de incobrabilidad que dispone la LIG –al menos durante los períodos discutidos en autos- debió haberse mantenido en su contabilidad, máxime cuando al 31/12/2003 el crédito que FAGOR mantenía con KRONEN había sido **provisionado** por aquélla (v. fs. 634/635, 654, Cpo. 4, aa) y no **previsionado** como surge del informe final de inspección (v. fs. 720 del Cuerpo mencionado).

En este sentido, debe destacarse que tal como se desprende especialmente de fs. 635 y 654 del Cuerpo 4 de las a.a., el préstamo a KRONEN se mantuvo en el balance de FAGOR encontrándose totalmente *provisionado*, es más, se puntualizó que dicho crédito devengaría unos intereses idénticos a los que pague el Gobierno argentino a dicha sociedad por los créditos fiscales suspendidos, aclarándose que el crédito cedido será amortizado al mismo tiempo y en las mismas condiciones en que sean reembolsados por el Gobierno argentino los créditos fiscales de KRONEN. En este punto es importante destacar el resultado de la prueba informativa obrante a fs. 127/129, en la que FAGOR contesta la nota de MABE ordenando que KRONEN recurra la Resolución N° 383/2007, de lo que se desprende el interés de FAGOR al 2007 en el cobro de la deuda.

Al respecto, corresponde puntualizar que la provisión realizada por FAGOR no implicó –en absoluto- su cancelación –como afirma el fisco-, sino que continuó siendo un activo del acreedor (FAGOR), que por cuestiones, en este caso de incertidumbre, decidió exponerlo de ese modo en sus Estados Contables, pero KRONEN debió mantenerlo como un crédito dentro de su activo.

A los fines de avalar esta afirmación no cabe más que observar dichos Estados Contables (v. fs. 654, Cpo. N° 4, a.a.) de los que surge nítido que FAGOR no "canceló" el crédito con KRONEN, sino que –reitero- lo provisionó *"...dada la antigüedad del crédito y siguiendo el principio de prudencia..."*. Con respecto a este aspecto, pero relacionado con la firma MCC y de acuerdo con lo afirmado por los peritos contadores al responder el punto 3, quedó acreditado que tampoco esta empresa condonó la parte de su crédito.

A mayor abundamiento, cabe destacar que quedó comprobado que de acuerdo con el detalle de los Estados Contables de la recurrente en el ejercicio 2003 (v. fs. 70/76) y –tal como lo sostiene dicha parte- el pasivo no fue condonado por los acreedores (FAGOR y MCC), como se pretendió en sede administrativa, sino que la condonación obedeció a otros conceptos e importes, esto es, a deudas comerciales por $ 2.935.081 y a un préstamo por $ 310.000. En esta línea, de la nota 2)ii) de los Estados Contables de FAGOR surge la condonación mencionada (v. fs. 634 y fs. 645, Cpo. N° 4, aa).

Ello así, y sin perjuicio de la incorrecta exposición contable en los registros de la actora, de las pruebas producidas en autos detalladas en el Considerando VII al cierre del ejercicio 2003, no cabe duda alguna de que continuaba en pie la posibilidad de cobro del crédito contra el EN, reconociéndose tanto la provisión de la deuda por parte de FAGOR como la vinculación entre el crédito y la deuda mencionada.

En tal inteligencia, la actora –KRONEN- no debió –en los períodos cuestionados- cancelar en su activo el crédito que tenía contra el EN, y tampoco debió cancelar el pasivo que tenía con FAGOR y MCC vinculado a dicho crédito.

Siendo así, puede advertirse con meridiana claridad que el fisco sólo tuvo en cuenta parcialmente los antecedentes de la causa, al practicar el ajuste considerando únicamente el rubro del activo (el crédito), a pesar de haber reconocido expresamente en su informe final de inspección la estrecha vinculación entre ese rubro del activo y uno del pasivo al expresar que *"...ese pasivo con FAGOR ELECTRODOMÉSTICOS S. COOP. (fs. 582) tiene cláusulas de cancelación ligadas con el crédito contra el Estado Nacional..."* (v. fs. 719, Cpo. N° 4, aa).

En suma, si la actora debió mantener en su contabilidad durante los períodos ajustados -2003 y 2004- tanto la registración del crédito contra el EN como también el pasivo contraído con FAGOR y MCC vinculado y supeditado a dicho crédito, no cabe más que concluir que el ajuste practicado resulta improcedente, y por ende, corresponde revocar la resolución recurrida.

Con relación a las costas, corresponde imponerlas en el orden causado en atención a las particularidades de la causa.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Rechazar la excepción planteada por la actora, con costas.

2°) Revocar la resolución apelada. Costas por su orden.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala C, conforme a lo

previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.13 16:56:49 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.14 11:20:02 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.14 11:20:03 -03:00