11814/2024 KRONEN INTERNACIONAL SA (TF 33316-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, septiembre de 2024.

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

**1º)** Que, mediante pronunciamiento del 14/12/23, el organismo jurisdiccional: (i) rechazó la excepción planteada por la actora, con costas; y (ii) **revocó la resolución apelada**, con costas por su orden en atención a las particularidades de la causa (fs. 302/307).

Para así resolver, sostuvo que la cuestión debatida exigía determinar si era correcta la decisión de la actora de cancelar contable e impositivamente el crédito que mantenía con el Estado Nacional y el pasivo contraído con la sociedad extranjera Fagor Electrodomésticos S. Coop. -radicada en España- (en adelante, "Fagor") por idéntico monto en el ejercicio 2003. Destacó que el fisco no había avalado el criterio de la actora por cuanto entendía que el crédito debió haber sido tratado 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*" (fs. 304).

USO OFICIAL

Puso de resalto que la actora se dedica a la fabricación de artículos del hogar y es beneficiaria del régimen de promoción industrial a través de diversos decretos de la provincia de San Luis. Asimismo precisó que su paquete accionario fue transferido en diversas oportunidades de modo que tuvo distintas empresas controlantes [a saber, MC Lean S.A., Fagor y Controladora Mabe S. A. de CV ("MABE"), sucesivamente].

Indicó que de acuerdo a las notas a los Estados Contables cerrados al 31/12/97, la contribuyente había celebrado un contrato de cesión de créditos por medio del cual: (i) Fagor y MCC Inversiones S. Coop. ("MCC") le cedieron a la aquí actora USD 4.680.283 (3.449.369 y USD 1.230.914, respectivamente), de los créditos que aquéllas dos sociedades tenían con MC Lean S.A.; (ii) la cesión se acordó en los mismos términos y condiciones establecidos por el Estado Nacional para la recuperabilidad de los bonos de crédito fiscal de propiedad de la parte actora; y (iii) el pasivo contraído con Fagor sería cancelado en la medida que Kronen Internacional S. A. cobrara el crédito contra el Estado Nacional.

En ese contexto, puntualizó que la actora mantenía un crédito contra el Estado Nacional por $4.680.283 derivado del reclamo incoado a fin de que se le restituyeran los impuestos abonados durante el período de suspensión de los beneficios fiscales. Advirtió que ese crédito estaba valuado en $3.943.655 al finalizar el ejercicio 2002.



#39099932#425457261#20240903094925605

Manifestó que a fin de reflejar contablemente la operatoria *supra* descripta, la actora contabilizó un crédito no corriente y un pasivo no corriente por igual monto (esto es, $4.680.283).

Subrayó que ese crédito no había sido incluido por la actora en los Estados Contables del ejercicio 2003 puesto que, según había manifestado la contribuyente, la AFIP había dictado la resolución nº 383/2007 rechazando la solicitud de otorgamiento del certificado por $4.308.619,44 en concepto de crédito fiscal que había sido requerido. Por otra parte, destacó que en la Memoria de esos Estados Contables se había manifestado que "*las firmas FAGOR y MCC daban por canceladas y renunciaban a exigir los créditos comerciales y préstamos que le habían concedido a KRONEN*" (fs. .304vta.).

Advirtió que de acuerdo a la fiscalización actuante: (i) la renuncia de Fagor (acreedor) importó una utilidad gravada para el deudor; (ii) la actora había cancelado contablemente el pasivo contraído con Fagor "*contra una disminución del rubro Créditos no Corrientes (cuenta perteneciente al Activo) aduciendo el condicionamiento existente relacionado con el cobro de la suma adeudada por el EN por el período de suspensión del goce de beneficios promocionales*"; (iii) el crédito mantenido por la actora contra el Estado Nacional debió recibir el tratamiento de los créditos incobrables y dado que al 31/12/03 no se comprobaba ninguno de los índices de incobrabilidad estipulados por el art. 136 del decreto reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias, el crédito se encontraba vigente a esa fecha; y (iv) el crédito contra el Estado Nacional debió haberse incluido en el activo de la actora hasta el agotamiento de las vías pertinentes para su cobro; circunstancia que aconteció recién en el 2007 con el dictado de la resolución nº 383/2007.

Puso de resalto que la AFIP convalidó el criterio de la actora de dar por cancelado el pasivo pero impugnó la postura adoptada por Kronen Internacional S.A. en cuanto compensó la utilidad generada "*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*" (fs. 305).

Puntualizó que de acuerdo al perito del fisco, los Estado Contables de la actora correspondientes al ejercicio 2003 reflejan que el importe de $3.943.655 consignado en el período anterior, "*desapareció*" tanto del pasivo como del activo no corriente ("*Impuestos suspendidos Ley Nº 23.697*" y "*préstamos*"). Asimismo, indicó que esa afirmación se corresponde con la formulada por la parte actora en su escrito de apelación ante el *a quo*. En ese sentido, manifestó que ambos peritos coincidieron en que al 31/12/03, el reclamo contra el Estado Nacional subsistía.

Mencionó que no era materia controvertida el hecho de que la actora tenía un pasivo estricta y estrechamente vinculado a un crédito que poseía contra el Estado

Nacional y que ambos resultaban "*espejados*" por las características propias y particulares que rodearon la operatoria. En ese escenario, circunscribió la cuestión debatida a determinar si la simultanea cancelación contable del crédito que la actora mantenía con el Estado Nacional y del pasivo contraído con la firma Fagor por idéntico monto era correcta, o si -como aduce el fisco- la actora 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 nº 383/2007.

Esgrimió que el activo no corriente eliminado por la actora en el período 2003 no poseía las características de incobrabilidad previstas en la ley del Impuesto a las Ganancias de modo que debió haberse mantenido en la contabilidad de Kronen Internacional S. A.

Por otra parte, advirtió que de las constancias obrantes en la causa, se desprendía que: (i) Fagor había mantenido en su balance una provisión por el importe total del préstamo otorgado a la actora, indicando que "*dicho crédito devengaría unos intereses idénticos a los que pague el Gobierno argentino a dicha sociedad por los créditos fiscales suspendidos*" (fs. 306); (ii) Fagor ordenó que Kronen Internacional S.A. recurriera la resolución nº 383/2007 de lo que se infiere su interés en el cobro de la deuda; (iii) MCC tampoco había condonado la parte de su crédito; y (iv) el pasivo que la actora declaró como condonado obedeció a deudas comerciales por $2.935.081 y a un préstamo por $310.000.

USO OFICIAL

Concluyó que la actora -en los períodos cuestionados, esto es, 2003 y 2004- no debió cancelar en su activo el crédito que tenía contra el Estado Nacional y debió mantener en su pasivo la deuda contraída con Fagor y MCC, vinculada a dicho crédito. Sin embargo, aseveró que el fisco solo había contemplado parcialmente los antecedentes de la causa puesto que se había limitado a considerar el impacto de su ajuste en el rubro del activo, "*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 ELECTRODOMESTICOS S. COOP.* (…) *tiene cláusulas de cancelación ligadas con el crédito contra el Estado Nacional`*" (fs. 306vta.).

Indicó que la omisión *supra* detectada daba cuenta de la improcedencia del ajuste fiscal y por ende conducía a revocar la resolución determinativa impugnada.

**2º)** Que, disconforme con el pronunciamiento, **la demandada** interpuso y fundó su recurso de apelación (fs. 311 y 322/326vta., respectivamente), que fue replicado por su contraria a fs. 600/608.

Indica que la decisión del *a quo* contraría lo dispuesto por la ley del Impuesto a las Ganancias en cuanto establece que ante la omisión de un activo

corresponde considerar la existencia de una renta. Esgrime que la sentencia apelada se aparta del origen del ajuste fiscal. Alega que el *a quo* valoró "*positivamente*" la omisión de la actora de incorporar en su contabilidad el pasivo contraído con Fagor y MCC lo cual luce improcedente. Asimismo, considera que la decisión del Tribunal Fiscal resulta arbitraria en cuanto justificó el accionar de la actora a pesar de haber reconocido que el crédito contra el Estado Nacional no debió haber sido cancelado en los ejercicios 2003 y 2004.

**3º)** Que, el **art. 86 de la ley 11.683** contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá la cuestión *teniendo por válidas* las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer *error en la apreciación* que se hace en la sentencia de los hechos.

Por ello, la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que aquél hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (v. esta Sala *in re* "Clement S.C.A.", sent. del 10/11/98; entre muchas otras).

**4º)** Que, esta Sala tiene dicho que el **memorial** debe constituir una exposición jurídica que contenga el análisis serio, razonado y crítico de la resolución cuestionada y que sea idóneo para demostrar la errónea aplicación del derecho o la inadecuada valoración de las pruebas producidas, ya que el mero hecho de disentir con la interpretación dada por el juez, sin suministrar bases fácticas y jurídicas del distinto punto de vista, no es suficiente para sostener un recurso de apelación [conf. expte nº 15.296/01, "SUBPGA SACIEI (TF 10170-A) c/ DGA s/", sent. del 28/02/02]. Y aun cuando corresponda observar un criterio amplio para el Poder Judicial de la Nación juzgar la suficiencia de una expresión de agravios (por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa), ello no puede conducir al extremo que implique en los hechos derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios [conf. art. 265 del CPCCN y Sala III de esta Cámara, *in re* expediente 53395/2012, "Molaro, José Luis (TF 29669-I) c/ DGI" sent. del 4/6/13].

En el caso, el memorial deducido ante esta Alzada no se hace debido cargo del **análisis parcial de los antecedentes de la causa** que el *a quo* le endilgó a la AFIP.

En esencia, los agravios de la demandada no desvirtúan la relación existente entre el pasivo contraído por la actora con Fagor y el crédito de Kronen

Internacional S. A. con el Estado Nacional (conf. fs. 719 y 763, cuerpo nº 4 de los antecedentes administrativos), pero pretende desligar ambos conceptos a la hora de recurrir la sentencia.

Tampoco se advierte que la recurrente haya elaborado una crítica concreta relativa a la falta de condonación de los importes adeudados por la actora a Fagor y a MCC a la que aludió el Tribunal Fiscal en función a la prueba producida en la causa (conf. fs. 167vta., 168vta., 305vta. y 306vta.). En este punto, cabe recordar que la presunta condonación fue el motivo invocado por el fisco para exigir que la actora detrajera esos conceptos del pasivo, "*con cargo a resultados positivos*" y no "*contra una disminución del rubro Créditos no Corrientes*", tal como hizo Kronen Internacional S.A. (conf. fs. 720 y 763, cuerpo nº 4 de los antecedentes administrativos).

En su memorial, no controvierte la falta de condonación a la que aludió el *a quo* sino que califica *negativamente* la omisión de la contribuyente de incorporar el pasivo que mantenía con Fagor y MCC. Es decir que, a diferencia de lo que la AFIP sostuvo en la etapa de fiscalización, su recurso no discute que la actora debió haber declarado aquellos pasivos -puesto que en realidad, no resultaron alcanzados por la condonación- pero no se hace debido cargo de la decisión central del *a quo* que, lejos de valorar "*positivamente*" la indebida disminución del pasivo, analizó esa circunstancia conjuntamente con la simultanea cancelación del crédito que la actora mantenía con el Estado Nacional por un monto equivalente.

USO OFICIAL

En este escenario, la AFIP no explicita cuál es el perjuicio fiscal y/o la legitimidad de su pretensión si, durante los períodos 2003 y 2004, la actora no sólo debió haber mantenido el crédito con el Estado Nacional (objeto de la determinación de oficio), *sino que también debió haber incorporado el pasivo contraído con Fagor y MCC* (rubros del activo y pasivo, respectivamente, con montos equivalentes).

Por último, no escapa a este Tribunal que la demandada insiste respecto a la falta de aplicación de las pautas de incobrabilidad respecto del crédito que fue sustraído por la actora de los Estados Contables de los períodos 2003 y 2004 (conclusión validada por el Tribunal Fiscal) y alega que la sentencia del *a quo* es arbitraria por cuanto se aparta del "*origen del ajuste fiscal*" (f. 325). Sin embargo, cabe aclarar que además de los párrafos transcriptos por la demandada en su memorial, la resolución determinativa aquí involucrada expresó que la cuestión de fondo a dilucidar era la procedencia de "*la cancelación o eliminación, al cierre del período fiscal 2003, del saldo del crédito (Activo Contable) que la responsable mantenía contra el Estado Nacional* (…) *como contrapartida de la condonación de un pasivo*" (fs. 31). Así pues, es claro que el origen del ajuste fiscal no era ajeno a la condonación del pasivo *supra* analizada ni a la vinculación entre el crédito contra el

Estado Nacional y el pasivo eliminado; circunstancias que -además- fueron las examinadas por el *a quo* para justificar -precisamente- que el fisco "*sólo tuvo en cuenta parcialmente los antecedentes de la causa*" (fs. 318vta.).

En conclusión, el memorial deducido no logra rebatir en forma concreta y circunstanciada los fundamentos que sustentan la decisión del Tribunal Fiscal por lo que corresponde declarar desierto el recurso de apelación incoado, con costas (art. 68, primera parte, CPCCN). **ASÍ SE RESUELVE.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

El Dr. Marcelo Daniel Duffy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

**JORGE EDUARDO MORÁN**

**ROGELIO W. VINCENTI**

*Fecha de firma: 03/09/2024*
*Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA*

#39099932#425457261#20240903094925605