Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-108030541-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Noviembre de 2021

Referencia: GTM. Sentencia. Repetición. GMP

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° **48.610-I**, caratulado “GTM ARGENTINA COMERCIO DE PRODUCTOS QUIMICOS S.A. s/retardo por repetición”

La Dra. Guzmán dijo:

I- Que a fojas 20/34 GTM ARGENTINA COMERCIO DE PRODUCTOS QUIMICOS S.A., interpone recurso por retardo en repetición de conformidad con lo dispuesto en los art. 81 y 159, inc. d) de la ley 11683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones-, con el objeto de obtener la devolución de la suma de $2.223.460,36.- ingresados en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta, por los períodos fiscales 2011, 2013, 2015 y 2016, más los intereses que correspondan.

Solicita la restitución de los saldos provenientes del pago del Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios que fueron imputado a cuenta del Impuesto a las Ganancia Mínima Presunta por la suma de $555.214,89 (cf. Artículo 13 decreto 380/2001) y la acreditación en efectivo del importe de los pagos realizados por un importe de $1.668.245,47.

Asimismo, peticiona la devolución del saldo de libre disponibilidad generado en las DDJJ de los períodos 2012, 2014 y 2016 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Expone las razones por las cuales entiende que el recurso que intenta es procedente. Manifiesta que con fecha 19 de octubre de 2017 interpuso ante el organismo fiscal recurso de repetición por la suma indicada, la que fuera ingresada a su criterio, sin causa. Transcurrido el tiempo establecido en el art. 81 de la ley de rito sin que el ente fiscal haya dictado resolución alguna sobre su petición, se presenta ante este Tribunal para que se avoque a resolver la cuestión planteada.

Se remite a la doctrina emergente de los pronunciamientos del Máximo Tribunal “Hermitage y “Diario Perfil” y peticiona que se aplique en el presente caso, en atención al principio de capacidad contributiva.

Explica las circunstancias de la empresa y que los resultados nunca fueron los esperados, ya que salvo en los años 2012 y 2014, en el resto de los ejercicios se generaron quebrantos sistemáticamente, tanto desde el punto de vista impositivo como contable.

Entiende que ante la existencia de quebrantos la empresa carece en forma absoluta de capacidad contributiva. En tal sentido, considera que de aceptarse que los accionistas deben pagar el tributo creado por el Título V de la ley 25.063, ello implicaría que aquéllos pagan un tributo por la presunción de una renta que claramente no existe, lo que constituye un despropósito que vulnera todo principio de equidad, proporcionalidad y fundamentalmente, el principio antes mencionado, el de la capacidad contributiva. Agrega que no se puede perder de vista el valor jurídico que tienen los quebrantos impositivos en la demostración de la verdadera capacidad contributiva.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II- Que a fojas 45/51 contesta el recurso la representación fiscal y solicita, en atención a las razones de hecho y derecho que expone, que aquél sea rechazado con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III- Que a fojas 69 se abre la causa a prueba y se ordena a la demandada que Informe el impuesto a la ganancia mínima presunta ingresado por la actora en los períodos en cuestión, como así también el resultado del ejercicio arrojado en dichos períodos, cumpliendo la representación fiscal con tal manda a fs. 91/92 y 104.

A fojas 112 se clausura el período probatorio y a fs. 116 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A. Puestos los autos a alegar, hacen uso de ese derecho la recurrente a fs. 124/125 y el Fisco Nacional a fojas 126/128.

Finalmente, a fs. 130 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV- Que conforme surge de las actuaciones administrativas acompañadas con fecha 19/10/2017 (vide fs. 5/19) la firma GTM Argentina de Comercio de Productos Químicos S.A. interpuso reclamo de repetición de conformidad con el art. 81 de la ley 11683, por la suma de $2.223.460, 36.- en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos fiscales 2011, 2013, 2015 y 2016 por las razones que explica en sus presentaciones y que luego expone aquí. Pretende la restitución de los saldos provenientes del pago del Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios imputados a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta por la suma de $ 555.214,89.- y la acreditación en efectivo del importe de los pagos realizados de tal forma o mediante la afectación de saldos de libre disponibilidad, por un monto de $ 1.668.245,47.-

V. Que asimismo, solicita la devolución del saldo de libre disponibilidad generado a partir de la presentación de declaraciones juradas rectificativas por los períodos 2012, 2014 y 2016, por el importe de $ 36.371,36; $ 114.618,68 y 193.609,45.-, con más los intereses resarcitorios.

Por tal razón, con fecha 22 de agosto de 2018, la Administración Federal de Ingresos Públicos, dispuso su fiscalización bajo Orden de Intervención 1710097 (Vid. fs. 2 del cuerpo 1 de las actuaciones administrativas acompañadas). En esa tarea se notificaron varios requerimientos (vid. fs. 3, 7, 8).

A fs. 832/837 del cuerpo 5 de las actuaciones administrativas acompañadas obra el informe final de inspección. Allí los actuantes realizan una explicación de las tareas y elementos colectados. En ese

sentido, explican que a fin de evaluar o no la existencia de ganancias de índole impositiva y/o contable se consideró efectuar auditoría de los pasivos al cierre de los períodos bajo inspección. Informa que del análisis de los datos sistémicos se observó que a través del Sistema eFisco – Resumen DDJJ Ganancias la existencia de Patrimonio Neto Negativo en los ejercicios 2015 y 2017.

Se procedió a auditar y revisar comprobantes que documentan la conformación de los pasivos reseñados, es decir: despachos de importación, factura por las compras de los insumos respectivos, facturas de intervención del despachante de aduana y transferencias electrónicas de los cancelatorios de las operaciones con fecha posterior al cierre de los ejercicios económicos

Los resultados obtenidos en función de las muestras obtenidas, según balance General resultaron para cada uno de los períodos en discusión los siguientes pasivos: 2011: 16.335.033,65; 2013: 35.840.969,64; 2015: 98.286.113,00.- y 2016: 87.242.019,00.-

Asimismo, se explica que “el resultado de la prueba de auditoría, resultó de conformidad en referencia a los pasivos auditados por los ejercicios en cuestión”…”Es dable aclarar a modo de conclusión que del procedimiento de auditoría llevado a cabo en el cual se validaron los pasivos expuestos en el Balance General de los ejercicios 2011, 2013, 2015 y 2016, no ha posibilitado inferir sobre la existencia de ingresos marginales” (vid. fs. 835 vta.)

Finaliza transcribiendo los resultados contables e impositivos, ya descriptos.

En atención a ello, se dispusieron medidas para mejor proveer a efectos de verificar la validez del reclamo planteado, que se encontraban pendientes en oportunidad de iniciarse el presente recurso.

Finalmente, cabe destacar que la actividad desarrollada por la recurrente consiste en el mercadeo y distribución de químicos y materias primas para la industria en general, incursionando también en la provisión de servicios logísticos y soluciones integrales para distribuidores químicos. La empresa inicia actividad en el año 2009, a partir del cual ha desarrollado inversiones que consideraba necesarias.

Ello así, corresponde resolver acerca de la procedencia del recurso por retardo interpuesto.

VI.- Que en primer término entiendo oportuno recordar que la repetición como nos explicara Dino Jarach la repetición “es simplemente una realización procesal de una institución de derecho sustantivo, que es la obligación del Estado de devolver lo que ha sido cobrado indebidamente. Y esa obligación surge de los principios constitucionales, por cuanto la administración tributaria no está allí para recaudar dinero de cualquier manera sino está para cumplir la ley, y la les es la que quiere que ingrese el tributo en los modos, maneras y circunstancias que la propia ley ha establecido”. (“Clases de Derecho Tributario”, CIET V, 1-70, pág. 64, trabajo citado por Corti y otros, en “Procedimiento Fiscal”, Ed. Tesis, pag. 294).

Como lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal, el derecho de repetición constituye un supuesto particular de enriquecimiento sin causa, que encierra la idea del daño experimentado en un acervo y el correlativo aumento en otro patrimonio, desplazamiento que de juzgarse sin derecho, genera la pretensión de restablecer la equivalencia perdida o el equilibrio alterado” (Cfr. C.S.J.N., Fallos 90:397). De allí que, el enriquecimiento y la falta de causa son condiciones indispensables para la existencia del derecho a repetir.

Por ello, la ley ritual estableció mecanismos para reglamentar el régimen de repetición, según se trate de pagos a requerimiento o espontáneos, exigiendo en este último supuesto la presentación ante el

organismo fiscal de un reclamo administrativo previo. Contra la eventual desestimación de este, los contribuyentes pueden optar por acudir a este Tribunal por medio del recurso de apelación que establece el artículo 159, inc. c) de la ley. Idéntica opción cuentan en los casos "de denegatoria ficta de repetición", ante el transcurso de tres meses de interpuesto el reclamo sin que haya recaído resolución, supuesto éste el de autos.

VII- Que aclarado lo que antecede, corresponde entonces resolver la procedencia del reclamo intentado.

En primer término, cabe señalar que no obstante lo manifestado por la representación fiscal en cumplimiento de la manda dispuesta por el artículo 178 de la ley 11.683 (t.v.), como resultado de la medida para mejor proveer ordenada por este Tribunal, cabe concluir que los conceptos venidos en repetición se encuentran cancelados por medio de compensación.

En efecto, la representación fiscal informó que "las compensaciones con destino al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos 2011, 2013, 2015 y 2016 que se detallan en el archivo adjunto "GTM ARGENTINA S.A." no se encuentran rechazadas por esta Dependencia. Asimismo se analizaron los saldos de origen que fueron utilizados para efectuar las mismas, resultando procedentes en tanto que se verificaron en los sistemas de esta Administración las Retenciones y Percepciones declaradas como así también que no hubieran sido utilizados en exceso" (Vid. RE-2021-92806701-APN-SGAI#TFN).

Ello así, no impide la procedencia de una repetición la circunstancia de que los montos involucrados hayan sido cancelados mediante compensación respecto de las cuales el ente fiscal omitió referirse negativamente, máxime luego de un procedimiento fiscalizador.

En ese contexto, cabe recordar que la Alzada ha dicho que "la acción de repetición es procedente cuando un tributo hubiera sido objeto de compensación, pues el importe que repite fue ingresado al aceptarse la compensación por parte del ente fiscal, que avaló las sumas líquidas y exigibles…" (vid. CNFED.CONT. ADM., Sala I, "Agropatagónico", 9/12/09; Sala IV, "Central Térmica Loma de la Lata S.A.", 25/8/2016), caso contrario se estaría convalidando un enriquecimiento ilícito del Estado, que es lo que precisamente debe evitarse.

VIII.- Que sentado lo que antecede, el primero de los argumentos a tratar refiere a la pretensiónde restitución de los importes ingresados en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta con sustento en que en los períodos reclamados -de sus propias declaraciones juradas- surgen quebrantos, lo que tornaría improcedente la existencia del supuesto contemplado en la ley del gravamen como hecho imponible.

Sobre el tema en discusión, nuestro más Alto Tribunal al resolver con fecha 15/6/2006 la causa "Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional- Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos- Título 5- ley 25063 s/proceso de conocimiento", donde luego de analizar las normas aplicables, señaló- en su parte pertinente-: *"14)Que, en el caso, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo- argumento del legislador-, o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresaria es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento- argumento del mensaje de elevación n° 354-, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario"*.

"*Como fue señalado en el considerando 10 de la presente- y a diferencia de los casos precedentemente citados-, el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas- sin consideración a particularidad alguna- y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos.*

Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí (en esta causa, la sociedad actora se dedica a la actividad hotelera, y en las restantes, las actividades desarrolladas consisten en la venta de materiales para la construcción, o en el desempeño de la industria metalúrgica)".

"Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto- sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley".

"15) Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido."

Posteriormente, al resolver con fecha 11/2/2014, in re "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Diario Perfil S.A. c/AFIP- DGI s/Dirección General Impositiva", el Tribunal Cimero expuso- en lo que aquí interesa- que *"7°) Que en el caso "Hermitage", la Corte tuvo en cuenta, en síntesis, que el mencionado tributo se estructuró sobre la presunción de la existencia de una renta mínima- inferida por la existencia o mantenimiento de activos- y destacó que "la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido" (considerando 15), por lo cual, ante la demostración de que los resultados de la sociedad actor habían arrojado pérdidas, concluyó que, en tales condiciones, "el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso" "(considerando 16). 8°) Que, como se observa, la doctrina que surge de ese precedente no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley- o que no tengan capacidad para hacerlo- sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió."*

IX- Que en ese contexto, corresponde a la recurrente acreditar fehacientemente que la renta presumida por la ley no ha existido. -

Así, de la prueba informativa ofrecida, el organismo fiscal oficiado indica que, según surge de las declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a la ganancia mínima presunta presentadas por la actora, la misma obtuvo para los períodos 2011, 2013, 2015 y 2016 como resultado impositivo, quebranto en cada uno de los períodos mencionados. En tanto, el resultado del ejercicio (contable) también arrojó quebranto en cada uno de los períodos citados (vide fojas 91/92 y 104).

En atención a lo expuesto podemos concluir que estamos ante la inexistencia de una renta mínima, supuesto sobre el cual se basa la norma y resulta ser una condición esencial para la procedencia del impuesto a la ganancia mínima presunta de acuerdo con el criterio de la Corte ya citado, pues como se dijo el resultado operativo de la actora arrojó un saldo negativo.

En consecuencia, y en virtud de lo expuesto, le asiste razón a la recurrente en su pretensión sobre los períodos 2011, 2013, 2015 y 2016, con costas.

X.- Que no es óbice para la conclusión a la que se arriba lo manifestado por la representación fiscal en su escrito de alegato, en el que –con sustento en el artículo 13 de la ley del gravamen- reclama el rechazo de la repetición por considerar que la recurrente "tenía ejercicios por delante para computar las diferencias de impuesto que pudieran existir". En efecto, no es requisito –a mi criterio- para la procedencia de la repetición la

posibilidad **potencial** a compensar el impuesto a la ganancia mínima presunta contra futuras posibles obligaciones frente al impuesto a las ganancias, pues seguiríamos frente a un pago incausado.

XI.- Que aclarado ello, debe resolverse la petición de la recurrente dirigida a la desafectación de los importes originados en el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias que fueron destinados a la cancelación del impuesto a la ganancia mínima presunta hasta la suma de $ 555.214,89.- Mas, la recurrente en su escrito de recurso, informa que mediante la rectificación de las Declaraciones juradas 2012 y 2014 consumió la suma de $ 150.990,04, por lo que el reclamo en este rubro queda reducido a $ 404.224,85.-

De acuerdo con lo que prescribe el artículo 4 de la ley 25.413 de Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios, el Poder Ejecutivo Nacional se encuentra facultado para establecer que el mismo constituya un pago a cuenta de todos o alguno de los impuestos, cuya aplicación, percepción y fiscalización esté encomendada a la AFIP.

Es por ello que mediante el artículo 13 del Decreto 380/01 (y sus modificaciones) se estableció que para ciertos supuestos, una porción del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios abonado puede computarse como "crédito de impuesto" en el impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta, de manera indistinta. Y, agregó, "el cómputo del crédito podrá efectuarse en la declaración jurada anual de los tributos mencionados en el párrafo anterior o sus respectivos anticipos. El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros, pudiendo trasladarse, hasta su agotamiento, a otros períodos fiscales de los citados tributos".

En ese contexto, cabe señalar que la Administración Fiscal no ha cuestionado el monto del beneficio tomado por el contribuyente. Ello así, una razonable interpretación de la normativa reseñada indica que si el contribuyente utilizó los créditos provenientes del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios al pago del impuesto a la ganancia mínima presunta, y éste no debió abonarse, ese saldo favorable no podría ser inutilizado, pues implicaría incumplir la finalidad del régimen, es decir que el crédito de aquél impuesto, se utilice para cancelar indistintamente los impuestos que la norma menciona y sólo cuando ello no sea posible se traslade el remanente no compensado –hasta su agotamiento- a los futuros ejercicios fiscales.

Ello así, corresponde acceder a lo solicitado por la recurrente, en el sentido de desafectar las sumas canceladas mediante la aplicación de los pagos a cuenta originados en los créditos provenientes del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, que –valga reiterar- según sus propios dichos –no discutidos por el ente fiscal- ascienden a un importe de $ 404.224,85.- (vid. sobre el tema C.S.J.N., "Telefónica Móviles Argentina S.A. c/EN-AFIP-DGI", 27/11/2018).

XII.- Que no corresponde en cambio acceder a la devolución de los intereses de los saldos de libre disponibilidad de los períodos fiscales 2012, 2014 y 2016 del impuesto a la ganancia mínima presunta. En efecto, debe tenerse presente que para ello existe un procedimiento reglado en la RG 2224/1979, que en lo que interesa, dispone en su artículo 7 que *"la devolución sólo será admitida cuando el peticionario no adeude obligaciones fiscales líquidas y exigibles al momento de interponer la solicitud, que sean susceptibles de compensarse con el crédito que posea, o cuando luego de realizadas las compensaciones quedare un saldo a su favor"*.

Ello así, tal como surge de la norma pretranscripta para que proceda la devolución de saldos a favor de libre disponibilidad, no deben existir obligaciones fiscales liquidas y exigibles, hechos que este tribunal

no puede verificar en base a las pruebas ofrecidas y aportadas por las partes.

XIII.- Que en mérito a lo expuesto, voto en el sentido de hacer lugar al recurso de repetición interpuesto por la recurrente por los períodos fiscales 2011, 2013, 2015 y 2016, del impuesto a la ganancia mínima presunta, con más los intereses correspondientes calculados desde la fecha de interposición de los respectivos reclamos administrativos liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la RA, de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria de este Tribunal emergente del Fallo "Dálmine Siderca S.A.I.C.", del 27/12/93, que resulta de acatamiento obligatorio (conf. art. 151 de la ley 11.683). A efectos de practicarse la reliquidación deberá tenerse presente que los importes correspondientes a los saldos del impuesto a los débitos y créditos bancarios ($ 404.225,85) que la actora imputó al pago del tributo que aquí se repite debe desafectarse para que pueda afectarse en posteriores declaraciones juradas según lo establecido en el decreto 380/2011. Las costas deben imponerse al Fisco Nacional.

En tanto, no corresponde hacer lugar a la repetición de los saldos de libre disponibilidad correspondientes a los períodos fiscales 2012, 2014 y 2016 del impuesto a la ganancia mínima presunta conforme lo resuelto en el Considerando XI. Las costas se imponen a la recurrente.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Hacer lugar al recurso de repetición interpuesto por la recurrente por los períodos fiscales 2011, 2013, 2015 y 2016, del impuesto a la ganancia mínima presunta, con más los intereses correspondientes calculados desde la fecha de interposición de los respectivos reclamos administrativos liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la RA, de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria de este Tribunal emergente del Fallo "Dálmine Siderca S.A.I.C.", del 27/12/93, que resulta de acatamiento obligatorio (conf. art. 151 de la ley 11.683). A efectos de practicarse la reliquidación deberá tenerse presente que los importes correspondientes a los saldos del impuesto a los débitos y créditos bancarios ($ 404.225,85) que la actora imputó al pago del tributo que aquí se repite debe desafectarse para que pueda afectarse en posteriores declaraciones juradas según lo establecido en el decreto 380/2011. Las costas deben imponerse al Fisco Nacional.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59, tercer párrafo, del RPTFN por encontrarse en uso de licencia el vocal de la 3era Nominación.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.08 17:01:07 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.08 23:29:27 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.08 23:29:28 -03:00