República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-120662704-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expte. 47.156-I caratulado “YARIGUARENDA S.A. s/ recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”.

En Buenos Aires, 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 el Expte. 47.156-I caratulado “YARIGUARENDA S.A. s/ recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 42/50vta. Yariguarenda S.A. interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998. y mod.) contra la Resolución N 147/2016 (DV RSAL) de fecha 15 de julio de 2016 dictada por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Salta de la AFIP-DGI por la que se determinó su obligación impositiva en el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2010 y 2014 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto omitido en el período fiscal 2010 en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), mientras que con relación al período fiscal 2014 se difirió la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley N 24.769.

Explica que en el año 2014 el ente fiscal consideró gravada la suma de $ 8.625.000 percibida en virtud de un acuerdo transaccional de fecha 15/11/13 en concepto de compensación por los daños ocasionados en su propiedad por parte de la empresa Tecpetrol S.A; con motivo de la ejecución de trabajos de exploración y explotación al ubicarse los inmuebles dentro del Área Hidrocarburífica Aguaregüe, de titularidad de YPF, según contrato de UTE aprobado por Decreto del PEN 2442/92.

Agrega que la Secretaría de Energía de la Nación dictó la Resolución N 19/2010 por la que se constituyó una servidumbre minera de ocupación y paso, lo que la llevo a suscribir con Tecpetrol S.A. un “convenio de indemnización de servidumbre” por el que la UTE se obligó a abonarle una suma mensual de $ 17.200 en los términos de la ley N 17.319 y el Decreto 861/96 y mod.

Indica que la suma percibida por los meses de enero a junio de 2014 fue incluida en el ajuste del ejercicio 2014, y se agravia de que, a pesar de que no se configuró un rendimiento, renta, enriquecimiento o beneficio, el Fisco

concluyó en la gravabilidad del monto percibido por tratarse de una sociedad anónima por aplicación de la teoría del balance.

Explica que de los términos del acuerdo suscripto con Tecpetrol S.A. se desprende que la suma obtenida responde a una indemnización única, total y definitiva que compensaba cualquier daño que se le pudiera haber causado, la que además puso fin a distintos litigios judiciales.

Insiste en que para obtener el cobro de la suma se demostró la existencia de un daño, el que fue aceptado y pagado por Tecpectrol S.A. en su calidad de operadora de la UTE, por lo que se queja de que en la resolución recurrida se haya tenido en cuenta que no había justificado el daño sufrido y su costo, cuando el ingreso que se pretende gravar constituye la restitución de un valor para volver su patrimonio al estado anterior al daño, lo que le permite concluir que se encuentra fuera del objeto del Impuesto a las Ganancias.

En subsidio, en caso de que se consideren gravados tales ingresos, plantea que deberá permitirse una deducción de igual monto en concepto de “pérdida extraordinaria”, lo que neutraliza el efecto distorsionador de la pretendida gravabilidad.

Con relación a la impugnación del ajuste por inflación del precio de adquisición del inmueble rural correspondiente al período fiscal 2010, hace saber que el organismo fiscal consideró inaplicable el “revalúo técnico” por no ser un concepto previsto como costo en la ley. Sostiene que desde el punto de vista formal, es cierto que la ley admite como deducibles del precio de venta solo el valor de costo y las mejoras introducidas, pero afirma que lo que hizo fue expresar en valores actuales el justiprecio del bien con contemplación de la depreciación monetaria por efecto de la inflación. Aduce que de no admitirse tal proceder el tributo incide sobre la fuente productora de rentas, en contrario al espíritu de la ley.

Por último, ofrece prueba documental y por los argumentos desarrollados y la jurisprudencia citada pide que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 59/70 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Expone que la recurrente tiene como actividad principal la de “servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes rurales propios o arrendados N.C.P.” y que con motivo de las tareas de fiscalización se constató que no ingresó el Impuesto a las Ganancias en su justa medida al haber omitido el cómputo de ingresos y haber computado costos improcedentes en sus declaraciones juradas de los períodos fiscales 2010 y 2014.

Con relación a la gravabilidad de la indemnización percibida sostiene que al tratarse de una sociedad anónima rige a su respecto la teoría del balance, por lo que está alcanzada por el Impuesto a las Ganancias, sin que interese la naturaleza de tales ingresos, más aún cuando su onerosidad está fuera de discusión.

Rechaza los argumentos aducidos y reitera que la indemnización por los daños ocasionados por servidumbres petroleras debe tributar el gravamen, sin que pueda ser considerada un enriquecimiento a título gratuito al ser percibida como resarcimiento por el daño sufrido, lo que entiende implica una falta de gratuidad.

Indica que las explicaciones de la actora ya fueron evaluadas por el Juez Administrativo al emitir la resolución recurrida, por lo que allí remite, para concluir que al ser la recurrente un sujeto del art. 69 de la ley del Impuesto a las Ganancias (texto vigente a los hechos), todos sus ingresos están sometidos al gravamen.

Sobre la impugnación del revalúo técnico en el cómputo del costo del inmueble rural enajenado enuncia que se

trata de un concepto no previsto como costo a los fines fiscales en razón de lo dispuesto por el art. 59 inc. a) de la ley del Impuesto a las Ganancias (texto vigente a los hechos), del que surge que no corresponde para el cálculo de la ganancia bruta tomar como costo computable los revalúos técnicos realizados.

Hace notar que no se expresan agravios sobre los intereses resarcitorios, los que al ser procedentes, pide que sean confirmados.

En cuanto a la multa aplicada por el período fiscal 2010 considera que los hechos reseñados configuraron una conducta encuadrable en las normas aplicadas. Resalta la intención de defraudar al ente fiscal al no haberse presentado declaraciones juradas exteriorizando en forma correcta y completa la capacidad contributiva, lo que provocó el ingreso en menos del tributo debido.

Por último, por los argumentos desarrollados pide que se dicte sentencia confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con costas. Formula reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2021-94109848-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2021-116755462- APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que de las constancias incorporadas a la causa y del Informe Final de Inspección (act. adm., cpo. I, fs. 153/165) se desprende que se practicaron dos ajustes en el Impuesto a las Ganancias.

Que el primero de ellos comprende el período fiscal 2010 al haberse advertido que la recurrente computó para el cálculo del resultado de venta de un inmueble rural, como parte del costo computable, un revalúo técnico realizado al inmueble por la suma de $ 1.358.500, el que fue cuestionado en razón de lo normado por el art. 59 inc. a) de la ley del Impuesto a las Ganancias al estimar el organismo fiscal que no corresponde tomar como costo computable los revalúos técnicos efectuados.

Se deja constancia que la recurrente, antes del inicio de la inspección mediante O.I. 1298983, presentó declaración jurada rectificativa, en la que corrigió parcialmente el cómputo improcedente con motivo de la O.I. 941544, en la que además se hicieron otros ajustes, pero al continuar existiendo una diferencia en el resultado de la venta del inmueble, que no fue conformada, se efectuó el ajuste involucrado en autos.

Que el segundo de los ajustes a considerar refiere al período fiscal 2014 debido a que de la documentación aportada y de la información suministrada por las entidades bancarias, el personal actuante comprobó la existencia de ingresos omitidos provenientes del cobro de un acuerdo transaccional con Tecpetrol S.A.

Que la recurrente es titular de un inmueble ubicado en el Departamento de San Martín, Pcia. de Salta, Matrícula N 31234, con una extensión de 1.966 hectáreas, el que es abarcado por el Área Hidrocarburífica Aguaregüe, de titularidad de YPF pero operada por Tecpetrol S.A., según contrato de Unión Transitoria de Empresas (UTE) aprobado por el Decreto del PEN N 2446/92, en base a lo cual la Secretaría de Energía dictó la Resolución N 19/2020 que constituyó una servidumbre minera de ocupación y paso.

Que a pedido de la inspección Yariguarenda S.A. aportó copia del acuerdo transaccional, cuya cláusula primera dispone que el monto indemnizatorio asciende a $ 8.625.000 y copia del cheque emitido por Tecpetrol S.A. por dicho monto.

Que de los resúmenes bancarios se observó que la recurrente tuvo en el período fiscal 2014 acreditaciones bancarias por la suma de $ 8.819.200, sin proporcionar la firma inspeccionada documentación respaldatoria de

egresos, por lo que el personal fiscalizador relevó los gastos emergentes de los extractos bancarios y el correspondiente al Impuesto de Sellos generado por el acuerdo en cuestión, para arribar al saldo de impuesto a ingresar.

Que ello así, el Fisco Nacional entendió que los ingresos omitidos detectados corresponden ser gravados por el Impuesto a las Ganancias al ser la contribuyente una sociedad anónima, incluida en el inc. a) del art. 49 de ley del tributo, por lo que sus ingresos se adscriben a la tercera categoría de rentas, por aplicación de la teoría del balance o de la renta-ingreso.

V.- Que corresponde resolver si la resolución dictada se ajusta a derecho, para lo cual se deben analizar los distintos cargos formulados por el ente fiscal como los agravios esgrimidos por la recurrente.

Que la primera de las observaciones efectuadas se encuentra referida a la improcedencia del revalúo técnico en el cómputo del costo de un inmueble enajenado, en el período fiscal 2010, con fundamento en el art. 59 inc. a) de la ley de Impuesto a las Ganancias (texto vigente a los hechos) al establecer que no corresponde para el cálculo de la ganancia bruta tomar como costo computable los revalúos técnicos realizados. Según el ente fiscal la impugnación reconoce apoyo legal en la norma mencionada, mientras que la recurrente justifica dicho revalúo como un mecanismo que le permite afrontar la depreciación monetaria.

Que asiste razón al Fisco Nacional cuando indica que los revalúos contables y el ajuste por inflación constituyen mecanismos diferentes con finalidades también distintas, ello se debe a que la primera de las técnicas es utilizada para obtener el valor actual de un bien de uso, a lo que se agrega además que la aplicación del ajuste por inflación, al tiempo de los hechos, se encuentra suspendida por las leyes 24.073 y 25.561.

Que en la instancia administrativa la recurrente ofreció prueba pericial contable en respaldo de sus afirmaciones, sin embargo el profesional contable ante la consulta sobre cuál fue el procedimiento para arribar al resultado y el procedimiento de actualización de costo, los índices empleados y su fuente, respondió que "*este perito expresa que de los elementos obrantes no se puede determinar cual ha sido el procedimiento para la actualización de costo, los índices empleados*" (act. adm., cpo. IX, fs. 1715/1717), lo que demuestra la ausencia de razones para abonar la postura de la recurrente.

Que cabe agregar que la recurrente hace un análisis económico y contable que no está en línea con los criterios legales aplicables, inclusive se aparta del régimen de ajuste por inflación incluido en esa época en la ley pero suspendido en cuanto a su aplicabilidad desde el año 1992, como así también del ajuste por inflación reinstalado a partir del año 2018 con la Ley 27.430, ya que en ambos casos se recurre a la utilización de índices generales de precios y no de correcciones específicas, adicionalmente no demostradas como se señaló en el párrafo anterior.

En lo pertinente, cabe aclarar que cuando el legislador permitió un revalúo parcial sobre determinados y seleccionados bienes, lo hizo a través de la sanción de una ley (la mencionada N° 27.430 – Título X), con carácter extraordinario por única vez, a cambio del pago de un impuesto especial y limitado a un factor de corrección contemplado por la norma, entre otros. Cumplidos todos esos requisitos, entonces sí el costo o valor residual revaluado, según correspondiera, podría ser computado para determinar la ganancia del bien enajenado, como en el presente caso. Este antecedente demuestra que la actora no pudo haberse legislado su caso unilateralmente sobre la base un criterio económico y contable, que a su vez resulta cuestionable en su instrumentación.

VI.- Que por otro lado, en el período fiscal 2014 se encuentra en discusión la gravabilidad en el Impuesto a las Ganancias de la indemnización percibida por la reparación del daño sufrido en un inmueble de su propiedad como consecuencia de una servidumbre de ocupación, uso y tránsito.

Conforme fuera expuesto, dicho inmueble rural se encuentra asentado dentro del Área Hidrocarburífica Aguaregüe, en la Pcia. de Salta, Departamento San Martín, de titularidad de YPF. Con motivo de la UTE concertada entre YPF y Tecpetrol S.A. tal área es operada por la última de las firmas mencionadas, la que constituyó una servidumbre minera de ocupación y paso.

Que la Ley de Hidrocarburos estableció que los propietarios deben soportar obligatoriamente las tareas de explotación y exploración de hidrocarburos que realicen los permisionarios y concesionarios y las empresas contratistas, y éstas a su vez tienen la obligación de indemnizar a dichos propietarios superficiarios de los perjuicios que se causen en los fundos afectados a las actividades de aquéllos. Que dicha indeminización puede ser lograda ya sea por lo que establece el Poder Ejecutivo con carácter zonal o por vía judicial, como ocurrió en este caso al iniciarse una instancia conciliatoria extrajudicial entre las partes involucradas.

Que en el "Convenio Indemnizatorio de Servidumbre" se estableció que recae sobre parte del inmueble de titularidad de la recurrente, un derecho de servidumbre vinculado al desarrollo de actividades hidrocarburíficas, el que será ejercido por Tecpetrol S.A., en su carácter de operador del área.

Asimismo, en su cláusula primera se deja asentado el monto indemnizatorio que Tecpetrol S.A. deberá abonar como consecuencia de los daños y perjuicios que pudiera sufrir el inmueble como consecuencia de las actividades de exploración, explotación y transporte de hidrocarburos. Ello así, se dispone que, desde el 1 de julio de 2013 y durante todo el plazo de vigencia del convenio, Tecpetrol S.A. por el ejercicio del derecho de ocupación, uso y tránsito del predio rural debe abonar mensualmente a la recurrente el importe de $ 17.200 en concepto de indemnización única, total y definitiva.

Que también a fs. 38/39 de autos se agrega el "Acuerdo Transaccional" por el que en una instancia extrajudicial conciliatoria las partes, la recurrente y la UTE pusieron fin a todas las actuaciones judiciales existentes entre las mismas.

Que respecto del monto obtenido se corroboró su correlación con las acreditaciones bancarias conforme fue manifestado por el personal actuante. Que en razón de ese acuerdo, conforme mostraban los extractos bancarios cotejados, la recurrente percibió la suma de $ 8.625.000 -acreditados el 19/11/13- en concepto de indemnización por el daño causado por la UTE en su predio rural por la servidumbre de la que ésta era titular (act. adm., cpo. Legajo Principal, fs. 18/21).

Que la actora interpreta que el monto indemnizatorio cumplió la función de restituir el valor de su patrimonio al estado anterior a la acción hidrocarburífica de la UTE, motivo por el cual entiende que se encuentra fuera del objeto del impuesto, al no encuadrar como un rendimiento, renta, enriquecimiento o beneficio, y para el caso que, se concluya en su gravabilidad peticiona que se le permita deducir dicho monto como "perdida extraordinaria".

Que la recurrente reviste la forma jurídica de sociedad anónima, por lo que al ser un sujeto incluido en el inc. a) del art. 49 de la ley del Impuesto a las Ganancias sus ingresos encuadran en la tercera categoría de ganancias, la que se rige por la teoría del balance o de la renta-ingreso, de manera que todas sus ganancias, sin interesar sí se cumplen o no las condiciones del art. 2 inc. 1) de la ley, estarán sujetas al impuesto, al tratarse de uno de los responsables incluidos en el art. 69 de la misma ley.

Que en su defensa sostiene que la indemnización obtenida no reviste la condición de un rendimiento o enriquecimiento debido a que su función fue únicamente la de reparar el daño ocasionado en su inmueble, pero tal cuestión no resulta definitoria ya que, no caben dudas de que dicho resarcimiento carece de notas de gratuidad, y por ende por aplicación de la teoría que rige respecto de la tercera categoría de ganancia se encuentra sometida al

impuesto.

Que a mayor abundamiento, como bien se expresa en la resolución apelada, la recurrente en apoyo de su postura tampoco intentó, ni en instancia administrativa ni ante este Tribunal, demostrar el deterioro sufrido en su predio por la acción de Tecpetrol S.A. ni informó sobre la reinversión del monto cobrado por indemnización para recuperar el fundo, todo lo cual fortalece la postura fiscal.

En cuanto a su pedido subsidiario, el mismo debe ser desestimado por su improcedencia en atención a que las deducciones admitidas son aquellas que permite la ley del impuesto en trato.

VII.- Que la recurrente no ha planteado agravios con relación a los intereses resarcitorios reclamados, por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer la confirmación de los mismos.

VIII.- Que resta referirse a la multa aplicada con relación al período fiscal 2010 en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en el Considerando V, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que existan elementos que justiquen apartarse del encuadre dado por el Juez Administrativo.

A mayor abundamiento cabe resaltar que la postura de la recurrente con relación al revalúo técnico no solo no se ajusta a derecho ni se se aproxima a una interpretación legal razonable, sino que es ajena a esta y deviene en una creación extraña a la normativa vigente.

IX.- Que por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O´Donnell dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 89.593 (pesos ochenta y nueve mil quinientos noventa y tres) por la representación procesal y de $ 223.982 (pesos doscientos veintitrés mil novecientos ochenta y dos) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.10 14:19:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:42:50 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:49:59 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:50:00 -03:00