Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-122225123-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Diciembre de 2021

Referencia: Sentencia Expte. Nº 48.768-I "Empresa Naviera Petrolera Atlántica S.A."

En Buenos Aires, reunidos los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo Porporatto (Vocal Subrogante de la 3ra. Nominación), Edith V. Gómez (Vocal Subrogante de la 1ra Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), a fin de resolver la causa N° 48.768-I, caratulada: " **EMPRESA NAVIERA PETROLERA ATLANTICA S.A.** s/recurso de apelación por retardo en repetición –impuesto a la ganancia mínima presunta-"

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que a fs. 6/24 se interpone recurso por retardo de repetición en los términos del artículo 159 inciso d) de la ley 11.683 -texto vigente- en función al presupuesto previsto en el segundo párrafo del artículo 81 de la citada norma, por la suma de $ 12.654.566,22, en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP) por los períodos fiscales 2011 a 2016.

Señala la actora que es una empresa que se dedica a realizar transporte marítimo de petróleo crudo y derivados en el ámbito nacional, con buques de bandera argentina, satisfaciendo las necesidades logísticas de YPF y otras empresas del sector.

Comenta que como la mayoría de las empresas de país viene soportando años continuos de recesión y que a ello se suma la necesidad de competir en el mercado interno, obligando a la empresa a obtener financiación en el mercado externo para la construcción y posterior nacionalización de buques tanques, asumiendo así altísimos costos e índices de endeudamiento, lo que agravó la pérdida de rentabilidad.

Manifiesta que el incremento de activos fijos sustentado por el creciente aumento de pasivos para adquirirlos provocó que la sociedad se encuentre tributando el IGMP que grava una capacidad contributiva ficticia e incompleta, ya que dicho gravamen centraliza la tenencia de activos, omitiendo -en consecuencia- considerar la utilidad efectiva de los mismos y los pasivos contraídos para su adquisición.

Agrega que sumado a esta situación y con relación al impuesto a las ganancias, la empresa viene generando -hace años- quebrantos impositivos de manera continua, exhibiendo la falta de utilidad efectiva de su explotación.

Indica que habiendo ingresado el tributo que ahora se cuestiona, de manera espontánea, el 27 de diciembre de 2017, interpuso reclamo administrativo previo de repetición ante la Agencia Nº 51 de la AFIP, la que a la fecha de interposición del presente recurso, no se expidió. Habiendo transcurrido el plazo de tres meses desde la fecha mencionada, interpone el presente recurso ante esta instancia jurisdiccional.

Se refiere luego a los requisitos de admisibilidad formal del recurso, esto es la legitimidad del sujeto activo, que el pago ha sido espontáneo, con lo cual se inició el reclamo previo antes el organismo fiscal, que los períodos reclamados no se encuentran prescriptos y la acreditación del pago de las sumas que intenta repetir.

Analiza luego las normas que implementan el IGMP y su naturaleza jurídica. Asimismo entiende que dicho tributo, en el caso de autos, vulnera los principios constitucionales de razonabilidad y capacidad contributiva. Cita jurisprudencia en favor de su postura.

Solicita en cuanto a los intereses, la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina.

Por último, hace reserva del caso federal, ofrece como prueba documental la que se encuentra acompañada en el expediente administrativo y peticiona se haga lugar a la demanda de repetición, con más los intereses.

II- Que a fs. 138/153 vta. contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

Deja sentado, en primer término, que no surge de los antecedentes que se acompañan, ni tampoco es invocado por la actora, presentación alguna de pronto despacho a los fines que la Administración se expida.

Entiende, sin intención de olvidar lo previsto en la normativa vigente respecto de los plazos para que el organismo se expida, no puede negarse que dependiendo de las cuestiones involucradas, muchas veces resulta exiguo el plazo dispuesto por la legislación, sobre todo teniendo en cuenta que existen canales burocráticos que no pueden dejar de sortearse a la hora de afirmar sin duda alguna la procedencia de cualquier tipo de devolución.

En cuanto a la certificación de pagos de los montos solicitados en el recurso de repetición interpuesto, la División Fiscalización Nº 3 en el informe de inspección obrante en el expediente administrativo estableció que de la consulta efectuada al sistema E-Fisco se verificó que presentó formalmente las declaraciones juradas del IGMP, que el saldo de impuesto solicitado en repetición fue ingresado según el sistema de cuentas tributarias.

Relata que verificado el ingreso del impuesto en cuestión se remitieron las actuaciones a la División Investigación para generar un cargo al área fiscalizadora, a efectos de que se sirva verificar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos en cuestión, compulsando los estados contables y otra documentación y registros que reflejan la capacidad contributiva de la responsable y se compruebe la inexistencia de rentas reales que tornen improcedente la exigencia del tributo que se intenta repetir.

En virtud de ello, dice, la División Investigación generó la O.I. Nº 1673195 y remitió los antecedentes a la División Fiscalización Nº 3 de la Dirección Regional Palermo el 5/4/2018, encontrándose tramitando actualmente dicho proceso.

Señala que del informe de inspección surge que del análisis efectuado, los resultados contables e

impositivos acaecidos en los ejercicios comerciales de los períodos fiscalizados 2011 a 2015, no generaron beneficios ni utilidades como así tampoco reflejan una capacidad contributiva a favor de la responsable, quedando pendiente de análisis la operatoria total del financiamiento que da lugar al quebranto tanto contable como impositivo, ello en consideración de la inoperancia del ajuste por inflación. Respecto del período fiscal 2016, en el balance impositivo reflejó un saldo positivo, es decir la fiscalización no concluyó su análisis y teniendo en cuenta la complejidad de la cuestión, la relevancia del tema y las múltiples tareas que deben desarrollarse, entiende que no ha existido una demora excesiva por parte del Organismo fiscal.

Indica que todo lo argumentado por la recurrente se sustenta en la exhibición de la documentación traída como prueba, pero no resulta suficiente para probar la real existencia y la correcta imputación de las inversiones que dice haber realizado, así como también los pasivos registrados.

Entiende que al no solicitar la actora una prueba pericial contable, está eludiendo poder acreditar la realidad fáctica de las operaciones, máxime teniendo en cuenta que el precedente jurisprudencial, cuya aplicación peticiona en autos, la prueba esencial en la que se basó la Corte Suprema de Justicia de la Nación para resolver de esa forma fue en la prueba pericial contable producida en aquella causa.

A su juicio, dichas circunstancias no permiten en forma inequívoca concluir sobre la veracidad de las pérdidas que surgirían de los estados contables y tampoco demuestra acabadamente la exactitud de los quebrantos que dice haber tenido en dichos períodos.

En cuanto a la tasa aplicable para liquidar los intereses resarcitorios, solicitada por la contraria, afirma que conforme lo dispuesto por el art. 179 de la ley 11683 y art. 4º de la Resolución Nº 314/2004, no cabe más que concluir que la tasa de interés aplicable en los casos de repetición de tributos ha sido fijada por la mencionada resolución. Cita jurisprudencia en favor de su postura.

Por lo expuesto, solicita se rechace la repetición intentada, con costas. Hace reserva del caso federal.

III- Que a fs. 167 en atención a lo manifestado por las partes y las facultades otorgadas por los arts. 164 y 167 de la ley 11.683, se requiere a las partes que propongan peritos de sus partes. A fs. 177 se designa a los peritos propuestos por la actora y el Fisco Nacional, a efectos de que se analice la operatoria total del financiamiento que da lugar al quebranto tanto contable como impositivo y determinar si el mismo se corresponde con lo que surge de los estados contables de los períodos 2011 a 2016 y de la declaración jurada de impuesto a las ganancias por los mismos períodos.

Dicha prueba se encuentra acompañada a fs. 189/197.

Que mediante PV-2021-104888469-APN-TFN#MEC se elevan los autos a Sala y por IF-2021-118848610-APN-VOCII@TFN se dicta el autos a sentencia.

IV- Que en primer término corresponde tratar la improcedencia de la demanda de repetición por retardo, planteada por la representación fiscal.

Que el art. 81 de la ley Nº 11.683 establece que: *"Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la*

notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia”.

“Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo...”

Que la actora el 27 de diciembre de 2017 interpone acción de repetición ante la Agencia Nº 51 de la AFIP-DGI y transcurridos más de tres meses -conforme lo dispone la norma transcripta- sin que el organismo haya emitido resolución, el 17 de mayo de 2018, presenta ante este Tribunal el recurso por retardo en repetición.

Que la interposición del reclamo se ha ajustado a lo prescripto por el procedimiento indicado por la norma trascripta, aclarando que de ella no surge como requisito la presentación del pronto despacho, tal como lo afirma la representación fiscal, por lo que corresponde rechazar el planteo efectuado por la representación fiscal.

V- Que sentado ello, corresponde proceder al análisis del fondo de la cuestión sometida a discusión en los presentes actuados.

Que la actora intenta la repetición de las sumas ingresadas en concepto de IGMP correspondiente a los períodos 2011 a 2016, ambos inclusive.

Que para fundar su petición señala que en los ejercicios fiscales mencionados no obtuvo ganancia sino, por el contrario, un quebranto y, por lo tanto, abonar un tributo sobre la base de una situación de pérdida menoscaba importantes principios jurídicos que gobiernan la materia fiscal en detrimento del derecho de propiedad del contribuyente. Considera que es de aplicación al caso la doctrina sentada en el fallo “Hermitage” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por su parte la representación fiscal destaca que la aplicabilidad al caso de la doctrina que se desprende del citado fallo, como también de posteriores pronunciamientos de la Corte Suprema relativos a la misma temática y en los que se remitió al fallo “Hermitage” dependerá que se compruebe en cada caso en particular que las circunstancias fácticas que se presenten sean sustancialmente idénticas a tal precedente.

VI- Que la cuestión litigiosa de autos debe examinarse dentro del cuadro argumental abierto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Hermitage S.A.", de fecha 15/6/2010 (Fallos 333:993), por cuanto resulta un viraje en la jurisprudencia mayoritaria que le antecedió, así como el apuntalamiento de una vía plausible para la revisión de la constitucionalidad en cada caso concreto del impuesto que aquí se trata.

Que en dicho pronunciamiento, luego de un extenso desarrollo de los Antecedentes Parlamentarios correspondientes a los debates que precedieron el dictado de la ley del gravamen en crisis, la Corte puntualizó que "La peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario...".

Allí la Corte señaló que: "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.... "

"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."

Concluyó entonces en ese caso el Alto Tribunal "16) Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que 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, lo que así se declara."

El Máximo Tribunal ha dejado establecida la pauta rectora a tener en cuenta a fin de subsumir posteriores casos en la doctrina allí establecida, esto es, la comprobación fehaciente de que la renta presumida por la ley no ha existido.

Si se observan los resolutorios posteriores a dicha sentencia que en la materia han tenido lugar, puede vislumbrarse que en la medida en que las probanzas de la causa demostraban que los ejercicios bajo análisis arrojaban quebrantos en el impuesto a las ganancias, las determinaciones correspondientes del IGMP fueron revocadas; no así, en cambio, en ausencia de dicha prueba (véase a modo ilustrativo: "Jockey Club A.C.", T.F.N., Sala A, del 28/09/2010; "Sierras de Mazan S.A.", T.F.N., Sala C, del 11/07/2011; "Caminos del Comahue S.R.L.", C.N.A.C.A.F., Sala III, del 25/04/2011; "Improduct S.A.", C.N.A.C.A.F., Sala IV, del 05/04/2011, entre otros).

Tal como lo señalara la Sala B -en otra conformación- en los autos "Mellinas Hnos. S/apelación -Ganancia Mínima Presunta", sentencia del 13/5/2013, atento que la doctrina sentada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, a fin de discernir si -tal como lo pretende la recurrente- se encuentra afectado en el caso concreto el principio de capacidad contributiva, corresponde pues el análisis de las probanzas colectadas en estos actuados.

VII- Que a raíz de la demanda de repetición presentada ante el organismo fiscal el 27 de diciembre de 2017 por la suma de $ 12.654.566,22 que considera la actora pagada sin causa por el IGMP por los períodos fiscales 2011 a 2016, dicho Organismo inició una fiscalización por por las determinaciones del impuesto a las ganancias de tales años.

Que, el informe final de inspección obrante a fs. 350/365 del expediente administrativo, describe que la actividad de la actora es el transporte marítimo de petróleo crudo y sus derivados. La sociedad

realiza su actividad dentro del territorio argentino, siendo su principal cliente YPF S.A. Para la prestación del servicio posee dos buques tanques propios de bandera argentina y hasta el 28/12/15, un tercer buque arrendado a casco desnudo.

Que para la compra y financiación del buque RECOLETA, la actora obtuvo un crédito de la casa matriz Empresa Naviera el Cano S.A. -domiciliada en España-. Para la financiación del buque tanque CALETA ROSARIO, obtuvo un crédito del banco español, Corporación Cancaria ABANCA, complementariamente también sumó un crédito de su casa matriz para financiar el pago del impuesto al valor agregado para nacionalizar el buque y otros costos.

Agrega el informe que la sociedad explotaba especialmente los buques propios bajo la modalidad de "time chárter", lo que implica el fletamento por tiempo y en contratos de mediano o largo plazo. En cuanto al buque arrendado era explotado por períodos cortos, contratos de 2 a 6 meses, la disponibilidad de carga que ofrecía el mercado con los operados nacionales en el año 2015, lo que generó pérdidas significativas en la sociedad, por cuanto los costos vinculados al personal y mantenimiento, tenían que seguir produciéndose con independencia del fletamento o no del buque, por lo que se decidió no prorrogar el contrato de arrendamiento.

Procedieron los inspectores actuantes a compulsar la documentación aportada por la recurrente conjuntamente con la información obtenida en las bases de datos del Organismo fiscal. La empresa puso a disposición los libros contables y societarios como así también aportó los balances contables certificados de los ejercicios fiscales 2011 a 2016.

Analizan luego cada período fiscal y respecto al **2011** se verificó la documentación respaldatoria de las siguientes cuentas del pasivo: a) Remuneraciones, dentro de la cual se encuentran las Remuneraciones a Pagar, Cargas Sociales a Pagar, Sindicato a Pagar, Obra Social a Pagar. También se verificaron los pagos al cierre de conformidad. b) Cargas Fiscales, dentro de la cual se encuentran los conceptos de Retenciones Practicadas, Provisión IGMP, Ingresos Brutos a Pagar y Provisión Ingresos Brutos, verificado con la documentación de respaldo de conformidad.

En cuanto al Pasivo no Corriente, Préstamos exhibía un saldo al cierre $ 173.997.247,84 (U$S 40.426.869,85). El Pasivo Corriente, Préstamos, el saldo al cierre ascendía a $ 18.064.955,90 (U$S 4.197.248,12).

Detallan luego los préstamos: el principal por U$S 28.700.000, proviene del Banco Español ABANCA Corporación Bancaria a 15 años de plazo. Este préstamo fue destinado a la construcción y compra del buque tanque de bandera argentina "CALETA ROSARIO" de fecha 20/6/2008. Se verificaron las transferencias bancarias de las amortizaciones del préstamo de fecha 2/4/11 y 31/10/11, todo ello de conformidad.

Que otro de los préstamos lo contrajo con la controlante -Empresa Naviera El Cano- por U$S 5.562.500 a un plazo de 10 años y fue destinado a financiar la importación y nacionalización del buque mencionado precedentemente. Se verificó la cancelación de la amortización del capital y los intereses y la respectiva retención de conformidad. Asimismo se tomó otro préstamo con su controlante por U$S 34.613.726,92 a un plazo de 10 años, el que fue destinado a la construcción y compra del buque tanque de bandera argentina "RECOLETA" de fecha 31/1/2004, también se verificó la cancelación de la amortización del capital, los intereses y la retención correspondiente de conformidad.

Aclaran que la sociedad puso a disposición copia de los contratos de préstamos, quedando pendiente la verificación de los contratos originales y la entrada del dinero al país. Dichos contratos fueron firmados en 2004 y 2008.

Asimismo se verificaron otros Ingresos/Egresos, tales como Sueldos, Seguridad Social, Ingresos Brutos, Alquiler de Buques, a los que la inspección consideró que se ajustaban a lo informado y a la documentación respaldatoria.

En relación a los períodos 2012 a 2016 se verificaron las mismas cuentas y los pagos de las amortizaciones e intereses de los préstamos indicados en el período 2011, así como los pasivos declarados a los que los inspectores no efectuaron ninguna observación.

La inspección concluyó que del análisis efectuado, los resultados "contables" e "impositivos" acaecidos en los ejercicios comerciales fiscalizados, años 2011 a 2015, surge que los mismos no generaron beneficios ni utilidades como así tampoco reflejan una capacidad contributiva a favor de la responsable, quedando pendiente de análisis la operatoria total del financiamiento que da lugar al quebranto tanto contable como impositivo.

En cuanto al período 2016, entiende la fiscalización que corresponde tributar el IGMP, en atención a que en el balance impositivo se reflejó un saldo positivo.

Que por su parte de la pericia ordenada, como medida par mejor proveer (fs. 189/197), ambos profesionales observan que los libros están correctamente llevados y en legal forma.

Que, en cuanto a la operatoria del financiamiento que da lugar a los quebrantos en el impuesto a las ganancias, por los períodos 2011 a 2015, señalan que corresponde a dos préstamos en el exterior, que fueron mencionado previamente.

Concuerdan los peritos, en que la operativa de financiamiento es correcta y la normal en los mercados financieros, que está avalada por la existencia de bienes de capital y corresponde con lo que resulta de los estados contables y de las respectivas declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

Que respecto del período 2016, el perito propuesto por el Fisco, señala que en hubo resultado impositivo positivo. Por su parte el perito la actora, sostiene que para el período 2016, la empresa tuvo pérdidas contables por la suma de $ 11.221.261, quebrantos acumulados y poseyó un alto grado de endeudamiento, tal como surge de la declaración jurada del impuesto a las ganancias y los estados contables de dicho período.

Que en cuanto a la impugnación del informe efectuado por la representación fiscal, respecto del período 2016, en particular respecto de lo manifestado por el perito de la recurrente, corresponde rechazarla. Ello en base al mencionado precedente "Hermitage" y también al caso "Diario Perfil" (Fallos 337:62), en los que la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los períodos fiscales discutidos para declarar la inconstitucionalidad del IGMP (considerandos 15 y 10, respectivamente).

En la causa "Diario Perfil S.A.", en el cual se discutía sobre un período que registró quebrantos, se sostuvo que *"...la doctrina que surge de ese precedente ("Hermitage S.A.") no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley -o que tenga capacidad para hacerlo- sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió..."*.

Asimismo y en lo que aquí interesa particularmente, la Corte Suprema en tal precedente consideró que la empresa había registrado "pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/9)" y un quebranto en su declaración jurada del impuesto a las ganancias en el en el primero de esos períodos (considerando 10), a partir de cuyos elementos -no desvirtuados por otras pruebas ni

rebatidos por el Fisco- concluyó que resultan suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso “Hermitage”, que “...aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido”

Dicha situación es la misma que se presenta en este caso, donde existieron pérdidas contables en los años fiscales 2011 a 2016 y quebrantos impositivos en los períodos 2011 a 2015.

En particular, en los períodos 2011 a 2015 la recurrente obtuvo en cada uno de los ejercicios sendas pérdidas contables e impositivas, en tanto que en el año fiscal 2016 se produjo pérdida contable y una utilidad impositiva, absorbida por el quebranto proveniente del ejercicio anterior, situación que no fue desvirtuada por otras pruebas ni rebatida por el Fisco que se limitó a citar el fallo dictado por la Sala IV de la CNACAF en el caso “Diario Perfil” que fue revocado por la Corte Suprema, en los términos que se expusieron previamente. Por lo expuesto en el presente caso no ha existido la renta presumida por el IGMP, por lo que corresponde hacer lugar al pedido de repetición formulado por los períodos 2011 a 2016, ambos inclusives.

VIII- Que siendo ello así, y dándose las circunstancias en el caso de autos, lo resuelto por el fallo transcripto precedentemente, corresponde hacer lugar a la repetición intentada, con más intereses desde la interposición del reclamo administrativo hasta su efectivo pago, a la tasa de interés pasiva promedio, publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (conforme Fallo Plenario de este Tribunal "Dálmine Siderca S.A.I.y.C s/demanda de repetición", Expte. 6831-I, del 27/12/1993), con costas.

La Dra. Gomez dijo:

I.- Que comparto lo decidido en el Considerando IV del voto del Vocal Instructor.

II- Asimismo, comparto la solución a la que se arriba en dicho voto en lo que respecta a la repetición de los períodos 2011 a 2015, por lo que corresponde hacer lugar a la misma con más intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo hasta la del efectivo pago (conforme lo establece el art. 179 de la ley de rito), liquidados de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998).

III - Disiento en lo que se refiere a los montos pretendidos por el período 2016.

Al respecto, la actora funda su petición en que durante este período la firma no obtuvo ganancias atento haberse detraído los quebrantos impositivos acumulados provenientes de ejercicios anteriores, quedando desvirtuada la presunción del Título V, artículo 6 de la ley N° 25.063 e invoca la aplicación al caso de la doctrina emanada de la CSJN al resolver el “Recurso de hecho Diario Perfil SA c/AFIP-DGI” con fecha 11/2/2014 y su precedente “Hermitage” del 15/6/2010.

En el fallo citado en último término, luego de analizarse las normas aplicables, el Cimero Tribunal sentenció:

“11) Que, como ha sido señalado por el Tribunal y recordado en esta sentencia, escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286: 301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los

objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293).”

“12) Que, asimismo, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.”

“En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que " requieren un uso inteligente, concreto y racional". Es en el supuesto de las presunciones denominadas iuris et de iure, en el que la cuestión adquiere " su mayor dramatismo", pues hay veces que el legislador " para 'simplificar', acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales 'aseguramientos'" (Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón, "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva", Revista de Administración Pública, n° 62, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136).”

“13) Que, en este orden de ideas, es pertinente recordar que esta Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias.”

“Así, sólo a título de ejemplo, el Tribunal encontró razones de peso que sustentaban la irrefutabilidad de la presunción contenida en la ley del impuesto a las ganancias acerca de que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, o en el caso de las compañías extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica, que se encuentran gravadas en forma similar (art. 13, incisos a y c, de la ley del gravamen). Lo expresó así: " surge en forma categórica el hecho de que el poder legislador nada ha improvisado sino que ante la condición especialísima en que se desarrolla el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad industrial y comercial- una categoría también especial de contribuyentes; y no exclusivamente porque sean extranjeras las compañías sino en razón de las formas o maneras como realizan sus actividades las mismas, que no permiten al Fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas" (cfr. A.124.XXXIV "Asoc. de Socios Argentinos de la O.I.T. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I.", sentencia del 3 de abril de 2001 -Fallos: 324:920- y los fallos allí citados)”.

“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.”

Que posteriormente el Más Alto Tribunal dicto sentencia in re “Diario Perfil SA c/AFIP-DGI s/DGI”, causa en la que la actora pretendía obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

“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 actora 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”.

En tal sentido la repitente pretende concluir que por el hecho de declarar un quebranto en el Impuesto a las Ganancias, resulta de aplicación la doctrina judicial del caso "Hermitage". Que tal como surge de los hechos expuestos y de la prueba producida en autos, cabe adelantar que se verifican situaciones fácticas diferentes a las contempladas en el mentado precedente.

Que de las constancias de la causa surge que la firma presentó la declaración jurada original del impuesto a la ganancia mínima presunta determinando impuesto y saldo a ingresar, habiendo sido certificado el pago correspondiente por parte del ente fiscal.

Que a fs. 189/197 se encuentra agregada la prueba pericial contable donde el perito designado a propuesta del Fisco Nacional agrega que “salvo para el período fiscal 2016, en donde el resultado es positivo, el resto de los períodos tienen resultado negativo” (sic), mientras que el perito a propuesta del repitente señala que para dicho período la empresa tuvos pérdidas contables, quebrantos acumulados.

Que a fs. 202/202vta. la representante fiscal impugna la pericia contable respecto de las consideraciones efectuadas por el perito de la recurrente con relación al período 2016 bajo trato, exponiendo que

a los efectos de la devolución del impuesto a la ganancia mímina presunta que se pretende en tanto -afirma- que el resultado debe ser negativo sin acumular quebrantos anteriores.

Que como lo expresa en Fisco en su contestación y ha sido expuesto en la reseña efectuada, la repitente obtuvo utilidades en el período 2016, siendo los quebrantos impositivos acumulados provenientes de ejercicios anteriores, computados en éste. Es decir que existe una diferencia sustancial entre el caso de marras y los precedentes del Cimero Tribunal reseñados, toda vez que en éstos se resalta la existencia de pérdidas contables concomitantes a la declaración de quebrantos en el Impuesto a las Ganancias, circunstancia que no se da respecto a aquí repitente en la cual se advierte que la empresa obtuvo utilidades y el resultado de la declaración jurada lo es, como se dijo, a partir del cómputo de quebrantos de períodos anteriores.

Por lo expuesto, cabe concluir que las circunstancias descriptas obstan a la aplicación, en el sub examine, de la doctrina sentada por el Alto Tribunal en los casos “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”; debiendo rechazarse la repetición intentada por el 2016.

IV – Como corolario de lo expuesto, las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La suscripta, en un reciente pronunciamiento arribó a idéntica solución en un caso similar (vide “Saisha S.A.” del 22/02/2019).

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1º) Hacer lugar a la demanda de repetición interpuesta, con costas

2°) Ordenar a la Dirección General Impositiva, practique liquidación conforme a las pautas indicadas en el considerando VIII, en el término de 30 (treinta) días. A tal efecto remítanse los antecedentes administrativos por igual término.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.15 15:26:42 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 11:36:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 13:36:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 13:36:46 -03:00