República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-48170641-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Abril de 2023

Referencia: Expediente N° 47.964-I, caratulado “COPPEL S.A. s/demanda de repetición” SENTENCIA

En la ciudad autónoma de Buenos Aires, se reúnen los Vocales de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación), Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver en el expediente N° 47.964-I, caratulado “COPPEL S.A. s/demanda de repetición”

La Dra. Marmillon dijo:

I.-Que a fs. 221/229vta. Coppel S.A. interpone demanda de repetición en los términos de los artículos 76 y 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) por los montos ingresado en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos períodos fiscales 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, a su entender abonados indebidamente y sin causa. En tal sentido, cabe destacar que la sociedad el 20/10/2015 interpuso reclamo de repetición en los términos del 1° párrafo del citado articulo 81 y ante el silencio del organismo recaudador optó por acudir ante este Tribunal.

Relata la apelante que es una compañía multinacional que se dedica a la explotación de tiendas departamentales de una gran variedad de productos de electrónica, muebles, indumentaria, calzado, entre otros.

Expone que en los últimos ocho años decidió invertir en la Argentina para la apertura de nuevos establecimientos, motivo por el cual debió incurrir en importantes gastos que han excedido ampliamente sus ingresos. Como consecuencia de ello debió, contablemente, registrar quebrantos en los ejercicios 2009 a 2014, hecho que respondió a causas absolutamente naturales y usuales.

Manifiesta que aunque contablemente también se verificó un quebranto en el ejercicio 2013, después de efectuados los ajustes impositivos correspondientes (principalmente la impugnación de la deducción de ciertos “malos créditos”, debido a restricciones temporales para su deducción previstas en la normativa tributaria), inicialmente el resultado impositivo dio una ganancia cercana a los $38.968.886,54.-, sin perjuicio de lo cual el resultado final arrojó una suma de cero pesos.

Agrega que el resultado neto del período fue cero ya que una porción muy menor de los quebrantos acumulados en los períodos anteriores fue utilizada para compensarse con la ganancia del ejercicio, por lo tanto,

aún en ese período no fue necesario utilizar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta pagado en ejercicios anteriores.

Informa que con el fin de reclamar la repetición del impuesto a la ganancia mínima presunta, presentó con fecha 20 de octubre de 2015 el reclamo administrativo previo previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (t.o. citado) y habiendo transcurrido holgadamente el plazo de tres meses sin que el Fisco Nacional emitiera resolución al respecto, el 3 de mayo de 2017 se interpone el presente recurso, con el fin de que se ordene la devolución de los montos indicados, con más los intereses y con imposición de costas al ente fiscal.

Destaca particularmente que la ganancia impositiva declarada para el período fiscal 2013 es meramente una ficción temporal que quedará sin efecto con el paso del tiempo, por ello considera que dicha ganancia de modo alguno puede entenderse como una manifestación de capacidad contributiva o incluso como una renta genuina, pues de hecho las pérdidas contables del 2013 fueron considerablemente mayores que las del período anterior.

Explica que del mismo modo que una disposición de índole temporal, como lo son las limitaciones a la deducción de "malos créditos", ha generado que no declare pérdidas impositivas millonarias también en el período 2013, otra disposición de la misma naturaleza es la que ha determinado que el resultado neto final del período no haya arrojado ganancia, por ello entiende que resultaría incoherente pretender descartar la aplicación de una de ellas y la subsistencia de la otra en tanto se trata de distintos aspectos de la liquidación del mismo gravamen y de la medición de esas propias ganancias gravadas.

Considera que a la luz del impuesto a la ganancia mínima presunta y de su sistema de pagos a cuenta recíprocos con el impuesto a las ganancias, lo que importa es la ganancia neta sujeta a este último gravamen, que en el caso del ejercicio 2013 fue cero; por ello sin ganancia neta gravada, indudablemente el impuesto a la ganancia mínima presunta deviene inconstitucional.

Plantea que la tasa de interés aplicable en el caso de repeticiones es inferior a una razonable tasa de mercado y no resarce adecuadamente el detrimento patrimonial sufrido como consecuencia de la ilegítima utilización de sus fondos desde el momento del pago hasta su efectiva devolución.

Finalmente cita jurisprudencia que avala su postura, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al reclamo y se proceda a la devolución de las sumas indebidamente abonadas. Formula reserva del caso federal.

A fs. 241/242 la recurrente denuncia el dictado de la Instrucción Gral 2/17, cuya copia acompaña, por la que el Fisco Nacional dispone la adopción de la doctrina sentada en las causas "Hermitage S.A." y "Diario Perfil S.A.". A fs. 275/280vta. plantea como hecho nuevo el dictado de la resolución 124 de fecha 21 de julio de 2017, emitida por el Jefe (Int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI (acompañada a fs. 269/274 vta.), mediante la que se decide hacer lugar parcialmente a la acción de repetición interpuesta, convalidar las declaraciones juradas rectificativas N°1 de los períodos fiscales 2009, 2010, 2011, 2012 y 2014 correspondientes al impuesto a la ganancia mínima presunta y disponer el reintegro de la suma de $15.275.719,60.-

Explica que esa resolución resuelve no convalidar la declaración jurada rectificativa N° 1 del impuesto mencionado respecto del período fiscal 2013 por no reunir los requisitos previstos por la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Hermitage S.A.", la que establece que el quebranto debería ser tanto contable como impositivo.

Se agravia de que el ente recaudador pretenda que se computen los intereses adeudados por su propia

tardanza en la resolución del reclamo de repetición a partir de la fecha en que presentó las declaraciones juradas rectificativas, es decir, a partir del 12 de julio de 2017, en lugar de la fecha de la interposición del reclamo de repetición, iniciado el 20 de octubre de 2015.

Deja sentado que no rectificó sus declaraciones juradas en el 2015 cuando interpuso el reclamo administrativo porque -además de no constituir un requisito para la repetición- atento las particularidades del programa aplicativo del gravamen, no resultaba posible declarar los bienes que efectivamente poseía y en simultáneo exteriorizar un saldo a favor por los montos cancelados en dinero y mediante compensaciones.

Reitera que presentó las declaraciones juradas rectificativas cuando fue intimado a hacerlo y al solo efecto de exteriorizar el saldo tal como el propio Fisco reclamaba, para ello se debió adaptar a las limitaciones del programa aplicativo provisto por la misma administración y declaró como anticipos pagados la suma que se pretendía recuperar.

Hace hincapié en que pese a que en las declaraciones rectificativas se exteriorizó un saldo de $43.280.899 (la totalidad del monto reclamado en los presentes autos sin incluir los intereses) y que el fisco habría reconocido el derecho a obtener la repetición de lo abonado en concepto de gravamen por aplicación de la jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal, en la resolución sólo se convalidó el reintegro de $15.275.719,60 -suma que habría cancelado oportunamente mediante pagos en efectivo-, sin embargo el reintegro oportunamente efectuado mediante compensaciones con saldos de otros impuestos no fue convalidado expresamente en la mencionada resolución, sino que resuelve que deberá ajustar su presentación en los términos de la Resolución General 2224/79.

Por último, ofrece prueba y pide que se condene en costas a la AFIP.

A fs. 284/302 contesta el traslado del recurso la representación fiscal, solicitando en primer término que se declare parcialmente abstracto el presente recurso en lo concerniente a las declaraciones juradas rectificativas N°1 de los períodos fiscales 2009, 2010, 2011, 2012 y 2014 correspondientes al impuesto a la ganancia mínima presunta por la suma total de $15.275.719,60 – imponiendo las costas por su orden.

Aclara entonces, que se limitará a contestar respecto del reclamo de repetición únicamente en relación con el impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2013, ya que a través de la resolución 124/17 se resolvió no convalidar la declaración jurada rectificativa de ese período presentada por Coppel S.A. por los motivos allí expresados. También contestará el recurso de repetición por los importes que hayan sido oportunamente compensados por Coppel S.A. en todos los ejercicios fiscales involucrados en el recurso de repetición interpuesto y sobre los cuales la resolución ordenó que la contribuyente deberá adecuar su solicitud de conformidad a lo establecido en la Resolución General 2224 y sus modificaciones. Asimismo, deja sentado que la demora en la que incurrió no fue excesiva ni arbitraria y resalta que la recurrente, luego de presentar su reclamo administrativo, no interpuso ningún tipo de solicitud de pronto despacho o instó el procedimiento administrativo, motivo por el que, previo a contestar la cuestión de fondo plantea la improcedencia de la apelación por retardo interpuesto, en el entendimiento que no es viable la instancia abierta ante este Tribunal ya que la contribuyente nunca instó el reclamo de repetición planteado oportunamente al no haber solicitado pronto despacho.

En cuanto al ejercicio 2013 de tributo en cuestión, afirma que no reúne los requisitos fijados por la doctrina sentada por la Corte Suprema en el caso “Hermitage S.A.”, al establecer que el quebranto debería ser tanto contable como impositivo. En tal sentido, sostiene que no se convalidó la declaración jurada rectificativa N°1 del impuesto a la ganancia mínima presunta por el período fiscal 2013 presentada el 12 de julio de 2017 atento a

registrarse resultado positivo.

Por otra parte, consigna que en relación con los importes que fueron compensados por la contribuyente, resulta de aplicación lo dispuesto por los artículos 1, 3 y 7 de la RG 2224/79 y sus modificaciones, considerando como fecha de aceptación formal de la presentación de las declaraciones juradas rectificativas N°1 del impuesto a la ganancia mínima presunta períodos fiscales 2009, 2010, 2011,2012 y 2014 el día 12 de julio de 2017.

En relación con los intereses resarcitorios, en caso que este Tribunal resolviera hacer lugar a la repetición intentada, indica que la tasa que legalmente corresponde aplicar es la establecida por la resoluciones del Ministerio de Economía y Producción aplicable a los períodos fiscales involucrados, ello a la luz de las previsiones de los arts. 37, 52 y 179 de la ley 11.683 (t.o. citado).

Cita jurisprudencia que avala su postura y solicita que se dicte sentencia rechazando la repetición intentada, con costas. Formula reserva del caso federal.

A fs.323 obra la apertura a prueba haciendo lugar a la pericia contable la que se encuentra producida a fs. 334/336 vta. A fs. 352 se elevan los autos a consideración de la Sala “C”.

A fs. 356 se ponen los autos a alegar, los que son producidos a fs. 364/367 vta. y 369/375 vta. por la recurrente y el Fisco Nacional, respectivamente. A fs. 377 se llama autos a sentencia.

II.- Que en primer lugar, cabe dejar sentado que el artículo 81 de la ley 11.683(t.o. citado), en lo que aquí interesa 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 Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los 15 (quince) 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 Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.*

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los 3 (tres) meses de presentarse el reclamo” (el destacado es propio)

Por lo tanto, la procedencia del recurso no queda supeditada a la presentación de pronto despacho alguno, dada la existencia de una regulación específica para la materia tributaria que no contempla tal requisito y que, en consecuencia, no permite recurrir por supletoriedad a introducirlo vía aplicación de la ley 19.549

Siendo ello así, corresponde delimitar la cuestión sobre la que este Tribunal está llamado a resolver.

Si bien el presente recurso se interpuso por los montos ingresados en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta abonados, por los períodos fiscales 2009 a 2014 por un total de $ 43.280.899,25.-, el 21 de julio de 2017 el organismo fiscal dicta la resolución 124 por la que establece en lo que aquí interesa:

“ARTÍCULO 1°: Hacer lugar parcialmente a la acción de repetición interpuesta el 07/10/15 por la contribuyente COPPEL S.A…. en virtud de lo expuesto en los considerandos precedentes:

ARTÍCULO 2°: No convalidar la Declaración Jurada del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta –Rectificativa N°1 –del Período Fiscal 2013…

ARTÍCULO 3°: Convalidar las Declaraciones Juradas Rectificativas N°1de los períodos fiscales 2009,

2010, 2011, 2012 y 2014, correspondiente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, presentadas todas ellas con fecha 12/07/2017 y disponer el reintegro de la suma total de $ 15.275.719,60, según el siguiente detalle: Período Fiscal 2009: $130.634,57; Período Fiscal 2010: $160.581,31; Período Fiscal 201: $647.167.39; período fiscal 2012 $3.186.431,48 Período Fiscal 2014 $11.150.904,90.-, más los intereses a partir del 12/7/2017, fecha de presentación de las declaraciones juradas rectificativas N°1, por los impuestos y períodos en cuestión, de acuerdo a lo establecido en el artículo 179 de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y la tasa fijada en la Resolución N° 314/04 (ME y P) …

ARTÍCULO 4°: Deberá adecuar su pedido en los términos de la Resolución General N° 2224 y sus modificaciones, en relación a los importes en cuestión que han sido oportunamente compensados."

En consecuencia, se admite la repetición hasta un monto de $ 15.275.719,60.- por las sumas ingresadas en efectivo por la apelante. Al respecto, habiendo ambas partes prestado conformidad sobre dicho importe, corresponde declarar que en este aspecto la cuestión ha devenido abstracta. Sin embargo, subsiste la controversia en relación con el momento desde el que procede el cálculo de los intereses y su quantum.

En tal sentido, el artículo 179 de la ley de rito fija que en los casos de repetición del tributos, cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo, sin condicionamiento alguno, por lo que le asiste razón a la contribuyente en su pretensión. Los mismos deberán ser liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina 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. N° 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental.

Las costas se imponen al Fisco Nacional, por haberse hecho lugar al reclamo con posterioridad a la interposición de la presente demanda.

III.- Que resta expedirse sobre los importes de impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos fiscales 2009, 2010, 2011, 2012 y 2014 que fueran motivo de compensación y ejercicio fiscal 2013 cuya declaración jurada rectificativa no fuera convalidada.

III.1.- Respecto de los montos compensados, más allá de lo confuso de la redacción de la resolución 124/2017, de la lectura armónica de la misma surge que se hace lugar al reclamo de repetición a la luz de la doctrina "Hermitage S.A., correspondiendo que la devolución se efectúe con intereses calculados en la forma establecida en el Considerando II. Ahora bien, teniendo en consideración la forma de extinción de la obligación tributaria utilizada, su efectiva devolución queda enmarcada en los términos de la RG N°2224 y sus modificaciones a los fines de la verificación de la existencia y alcance de los saldos compensables, tarea que se encuentra a cargo del Fisco Nacional. Las costas se imponen al Fisco Nacional

III.2 En cuanto al reintegro pretendido por el período fiscal 2013, el Fisco Nacional a través de la resolución 124 dispuso no convalidar la declaración jurada rectificativa 1 del impuesto a la ganancia mínima presunta, por no encontrarse reunidos los requisitos establecidos en la doctrina Hermitage S.A.(CSJN 15/6/2006).

Cabe recordar que respecto de dicho gravamen el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones 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, impidiendo la prueba teniente a demostrar que no se han obtenido la ganancias presumida por la ley

Que en ese contexto, en el citado precedente nuestro Máximo Tribunal sostuvo 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*".

En su defensa la recurrente indica que si bien en el período 2013 no declaró quebranto, ello respondió a que después de efectuados los ajustes impositivos correspondientes principalmente a la impugnación de la deducción de ciertos "malos créditos" debido a las restricciones temporales para su deducción, el resultado impositivo dio una ganancia, sin perjuicio de lo cual el resultado final arrojó una suma de cero pesos, ya que una porción muy menor de los quebrantos acumulados en los períodos anteriores fue utilizada para compensarse con la ganancia del ejercicio.

De la prueba pericial producida sobre este período (fs. 334/336vta.) surge que Coppel S.A. lleva sus libros en legal forma, sin raspaduras ni enmiendas y sus estados contables se encuentran debidamente auditados y presentados, así como también sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias; las mismas coinciden con el resultado contable que surge de los Estados Contables, esto es una perdida contable por la suma de $92.528.206.-, y los ajustes impositivos realizados en dicha declaración ascienden a la suma de $131.497.092,54.- arrojando un resultado impositivo positivo de $38.968.886,54 a favor del Fisco Nacional.

Ambos peritos señalaron que la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta fue presentada el 12/5/2014 y que de ella surge un impuesto determinado que asciende a la suma de $11.422.454,66.- y un saldo a ingresar luego del cómputo de anticipos por el monto de $4.018.536,31.-Asimismo, del punto VII del informe se desprende que la recurrente canceló ese gravamen mediante compensaciones parciales y pagos bancarios, alcanzando la suma de $11.422.454,66

Por otra parte, los expertos coincidieron en reconocer que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período en cuestión no surge un resultado neto sujeto a impuesto, dado que Coppel S.A. computó un quebranto impositivo por una suma equivalente al resultado impositivo determinado en dicha declaración.

En conclusión, del informe profesional antes citado, el que no fuera impugnado por ninguna de las partes, se desprende que la sociedad en el período en cuestión registró una pérdida contable y una utilidad impositiva que fue absorbida por quebrantos de períodos anteriores, encuadrando dicha situación en la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, razón por la cual corresponde hacer lugar al reclamo efectuado por la recurrente respecto del impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2013, con más los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo, liquidados conforme lo detallado en el Considerando II in fine.

Finalmente, y en lo que respecta a los montos que fueran compensados por la contribuyente, su devolución se enmarca en los términos de la RG N°2224 y sus modificaciones, a los fines de la verificación de la existencia y alcance de los saldos compensables, tarea que se encuentra a cargo del Fisco Nacional.

Por la forma en que se resuelve, las costas deben imponerse al Fisco Nacional.

Los Dres. Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto que antecede

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Declarar abstracto el presente recurso respecto de la repetición de la suma de $ 15.275.719,60 en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2009 a 2012 y 2014 y hacer lugar al planteo de la recurrente en relación con los intereses resarcitorios sobre dichas sumas, así como también a los montos que fueran compensados en el impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos fiscales 2009 a 2012 y 2014, con la salvedad señalada en el último párrafo del Considerando III 1.

2.- Hacer lugar a la repetición intentada por el impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2013, con más intereses resarcitorios calculados en la forma de que da cuenta el Considerando II. in fine, con las salvedades plasmadas en el último párrafo del considerando III.2.

3.- Las costas se imponen al Fisco Nacional.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.27 17:03:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 11:46:05 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 12:42:43 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 12:42:44 -03:00