República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-41206486-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 21 de Abril de 2025

Referencia: Voc. 9a. - SENTENCIA - Expte. Nº 27.737-I “MARTÍN Y CIA. LTDA S.A”

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7ª Nominación), Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Subrogante de la 9ª Nominación), para resolver el expediente **Nº 27.737-I** caratulado “ **MARTÍN Y CIA. LTDA. S.A**” s/recurso de apelación.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 23/37 Martín y Cía. Ltda. S.A. interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod) contra la resolución Nº 160/2006 de fecha 22 de junio de 2006 dictada por el Jefe (Int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Rosario de la D.G.I- AF.I.P. a través de la cual se determinó de oficio, más los accesorios, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los periodos fiscales 2002 y 2003 y se aplicó una multa por la infracción cometida graduada en el 80 % de los tributos omitidos , conforme el artículo 45 de la ley de rito.

En primer lugar, plantea de previo y especial pronunciamiento la excepción de litispendencia debido a que el 03/10/2003 interpuso recurso ante la Dirección Regional contra la inscripción de oficio en el gravamen de marras, la cual dice que se encuentra pendiente de resolución.

Respecto de la cuestión de fondo, señala que el impuesto determinado resulta irrazonable, afectándose la garantía constitucional de capacidad contributiva en la medida que la aplicación de renta aplicada sólo considera los activos, resultando el tributo a pagar completamente confiscatorio. Manifiesta que pagar un tributo por la presunción de una renta inexistente, constituye un despropósito que vulnera todo principio de equidad, proporcionalidad y fundamentalmente el principio de capacidad contributiva.

Destaca que no cuestiona la legitimidad de la ley 25.063 sino la lesión de garantías constitucionales que provoca su aplicación al caso concreto y ello no está comprendido en la restricción del artículo 185 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod).

Frente a la multa fijada, menciona que su no declaración estuvo influida por un error excusable en los términos del

artículo 34 inciso 1º del Código Penal. En este sentido, expone que los elementos objetivo y subjetivo son partes integrantes del principio de culpabilidad, de modo que ante la imposibilidad de imputarle el hecho acaecido, la aplicación de la sanción será inconstitucional.

Por los motivos mencionados solicita la no sujeción al gravamen a la Ganancia Mínima Presunta, dada la afectación del principio de capacidad contributiva. Cita jurisprudencia relacionada al fallo "Hermitage S.A.". Ofrece prueba instrumental, la cual se encuentra vinculada a las actuaciones administrativas, y pericial contable. Finalmente hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 44/55 se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado conferido en autos.

Describe que el acto apelado reúne los requisitos esenciales del art. 7° de la ley 19.549 y que la causa se encuentra acreditada por el hecho de no haber presentado declaraciones juradas del tributo bajo trato.

En contraposición a lo manifestado por la recurrente, señala que no existe lugar a dudas respecto de que la efectiva generación de ganancias o la existencia de quebrantos es irrelevante, en la medida en que la actora posea activos que pueden llegar a producir una ganancia, encontrándose a su cargo la prueba tendiente a probar que dichos activos no tienen potencialidad de producir ganancias. En virtud de ello menciona que los agravios de la recurrente no son otra cosa que afirmaciones dogmáticas expresadas en sentido genérico, que de ninguna manera tienen entidad suficiente para demostrar la alegada ausencia de capacidad contributiva.

En este orden de ideas, destaca que el impuesto bajo trato resulta un gravamen autónomo, toda vez que su ámbito de imposición está perfectamente diferenciado de los resultados de su declaración jurada del impuesto a las ganancias.

Frente a la multa aplicada, deja sentado que de las circunstancias objetivas que rodearon el incumplimiento y el deber de previsión que es inherente a todo obligado y/o responsable, surge que la recurrente no habría adoptado los recaudos necesarios para la presentación en tiempo oportuno de la declaración respectiva, como asimismo satisfacer el impuesto resultante.

Que en virtud de lo expuesto, solicita que se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Se opone a la prueba ofrecida. Aporta antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 57 pto. 2º) esta Vocalía Instructora declaró formalmente admisible la excepción de litispendencia opuesta por la apelante como cuestión de previo y especial pronunciamiento. A fs. 66/66 vta. obra la sentencia de esta Sala la cual rechazó la excepción planteada, con costas, al no existir cuestiones pendientes.

IV.- Que a fs. 76 pto. 2º) se abrió la causa a prueba, haciendo lugar a la prueba pericial contable ofrecida por la actora. En efecto, se designaron a los Dres. Daniel Vidaurre y Luis Alfredo Picarel, ambos propuestos por la recurrente y el Fisco Nacional, respectivamente, para que acepten su cargo y produzcan conjuntamente el informe a tenor de los puntos propuestos por la apelante a fs. 36vta.

V.- Que sin perjuicio de ello, a fs. 87 se tuvo por desistida a la recurrente de la prueba pericial contable, debido a que la misma no demostró interés en producirla. En consecuencia a fs. 113 se declaró cerrado el período de instrucción y se elevaron los autos a Sala. A fs. 117 se pasan los mismos a sentencia.

VI.- Que a continuación se detallan las tareas efectuadas durante la inspección.

Que en primer lugar, cabe mencionar que Martín y Cía. Ltda. S.A. es una empresa que se dedica a la molienda de yerba mate y cierra sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año.

Que las presentes actuaciones iniciaron con la O.I Nº 22.341/7 a través de la cual la fiscalización corroboró que la firma

no presentó las declaraciones juradas en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los ejercicios fiscales 1998 a 2000. Dicho hecho produjo que el 12/09/2003 el Fisco Nacional inscriba de oficio a la empresa en el gravamen citado.

Que frente a dicha decisión, el 03/10/2003, la recurrente planteó recurso de apelación, el que fue resuelto por el juez administrativo, al dictar la resolución de determinación de oficio. Sin perjuicio de ello, la actora insistió en su reclamo ante esta instancia planteando de previo y especial pronunciamiento la excepción de litispendencia. A fs. 66/66 vta., esta Sala resolvió no hacer lugar al planteo efectuado por lo que los autos continuaron su trámite.

Que el 31/03/2006 se inició la vista del proceso determinativo (fs. 148/152 de los antecedentes administrativos), debido a que la recurrente no presentó las declaraciones juradas del tributo bajo análisis por los periodos fiscales 2002 y 2003. En este sentido, cabe destacar que en año 2001 la empresa obtuvo la exención del pago del 100% del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por encontrase beneficiada por los Convenios de Competividad del Sector Yerbatero vigentes a esa fecha. (fs. 60 del Cuerpo Nº 2 de los antecedentes administrativos).

Posteriormente, con fecha 28/04/2006, la actora presentó el descargo correspondiente (fs. 156/160 de los antecedentes administrativos) alegando la inconstitucionalidad del gravamen y su estado concursal, exponiendo nuevamente su oposición frente a la inscripción de oficio mencionada ut-supra. Finalmente el 22/06/2006 se dictó la resolución de oficio frente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los periodos fiscales 2002 y 2003, la que aquí se apela.

VII.- Que ello así cabe establecer si la resolución recurrida se ajusta a derecho.

Que a dichos fines, a continuación se expone la jurisprudencia aplicable al caso.

Que el 15/06/2010 la Corte Suprema de la Justicia de la Nación se pronunció en la causa “Hermitage S.A.” frente al planteo de inconstitucionalidad de dicho tributo. Allí sostuvo que tal calidad no afecta a la legalidad de la norma de creación en cuanto su naturaleza jurídica, sino que ésta puede presentarse cuando en un período fiscal el contribuyente demuestra que la renta presumida, lisa y llanamente, no existió. Expresó que ante la demostración de que los resultados de la sociedad actora habían arrojado pérdidas, 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”.

Posteriormente, el 11/02/2014, el Alto Tribunal, retomando el fallo Hermitage S.A volvió a pronunciarse en la causa “Diario Perfil S.A”, sosteniendo que para su aplicación no es necesario demostrar que los activos están imposibilitados de generar la renta que presume la ley, o que los mismos no tienen capacidad de hacerlo, sino que lo único que hay que comprobar es que en el período fiscal cuestionado la renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido.

Que en este orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia decidió en los casos "Hermitage S.A." y "Diario Perfil S.A.", que la doctrina que de allí emana no resulta lisa y directamente adaptable a cualquier supuesto, sino que resulta sólo aplicable al caso concreto, en la medida en que se llegue a acreditar una pérdida en los ejercicios fiscales de los períodos cuestionados.

Asimismo, el 18/05/2017 el Fisco Nacional emitió la instrucción general 2/2017 en la cual expuso que en los casos en los que se pruebe la existencia de pérdidas en los balances contables correspondientes al período pertinente y, a su vez, se registren quebrantos en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal en cuestión, deberá tenerse por acreditado, en los términos de la doctrina de la Corte en "Hermitage SA”, que aquella renta presumida por la ley no ha existido.

Que a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y ante esta instancia, debiendo evaluarse si se ha logrado acreditar la pérdida de los ejercicios fiscales de los períodos cuestionados.

Que a fs. 36 luce el punto VII.- del escrito recursivo en el cual la actora ofreció prueba pericial contable a los fines de que

los profesionales informen: i) si Martin y Cia Ltda S.A registró pérdidas en los ejercicios 1995 a 2003; ii) Si en dicho periodo la firma tuvo pérdidas operativas e impositivas que obstarían a descontar el gravamen apelado e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo; iii) los saldos de las declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias en los periodos objeto de peritaje; iv) si hubo ingresos en dichos años; v) el margen de rentabilidad de la empresa en los periodos objeto de pericia; vi) la productividad respecto de los activos que integran la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y vii) el quantum del pasivo de la empresa en los periodos auditados, expidiéndose respecto de su real existencia y respaldo documentario.

Que a fs. 76 se hizo lugar a la prueba mencionada, pero a fs. 87 se tuvo a la actora por desistida de la misma, ya que no mostró interés en producirla.

Que sin perjuicio de ello, a fs. 16/49 y 50/92 de los antecedentes administrativos surgen los estados contables de Martin y Cia Ltda S.A correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003. De los mismos se desprende que la firma registró, en los citados años, una pérdida de $12.864.063,50 (fs. 19 de los A/A) y $ 3.000.132,13 (fs. 53 de los A/A), respectivamente, obteniendo quebranto en sus declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias por $2.240.433,30 y $2.560.063,90, respectivamente (fs. 14/15 de los A/A).

De su análisis surge que si bien la empresa posee activos por $16.351.269,43 y $17.481.632,30 respectivamente, compuesto en su mayoría por bienes de uso (terrenos, edificios, plantaciones de yerba en operación y en crecimiento, bienes de uso en construcción, máquinas equipos e instalaciones), sus pasivos casi duplican dicho saldo debido al estado concursal de la misma.

Que a fs. 122 surge que la verificación de deudas hechas en el concurso fue efectuada hasta el 28/11/1997 y que la empresa no fue declarada en quiebra sino, que siguió trabajando. Asimismo, a fs. 14/15 de los antecedentes administrativos obran las declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2002 y 2003 de las cuales se desprende que durante dicho transcurso la firma obtuvo quebrantos.

Que por lo tanto, si bien la actora no demostró en esta instancia las pérdidas en los ejercicios inspeccionados, de la documental que surge en los antecedentes administrativos se desprende que en los ejercicios 2002 y 2003 Martin y Cia Ltda S.A. tuvo pérdidas tanto contables como fiscales, como para que sean aplicables las sentencias “Hermitage” y “Diario Perfil”. En consecuencia, teniendo en cuenta lo sostenido por la Corte Suprema de la Justicia de la Nación en las causas citadas precedentemente, corresponde revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

VIII.- Regular los honorarios del Dr. Alfredo Daniel Garbarini, por su actuación en autos en la suma de $ 132.137 (Pesos ciento treinta y dos mil ciento treinta y siete) los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por el mismo en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 52.510 (Pesos cincuenta y dos mil quinientos diez) por el patrocinio letrado y de $ 34.132 (Pesos treinta y cuatro mil ciento treinta y dos) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta lo resuelto en la sentencia obrante a fs. 66/66 vta. y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regular los honorarios del Dr. Luis Alfredo Picarel, perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $ 18.379 (Pesos dieciocho mil trescientos setenta y nueve), los que quedan a cargo de la actora, teniendo en cuenta la aceptación del cargo por el que fue designado. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

La Dra. Marmillón dijo:

I.- Que adhiere a los Considerandos I a VII del voto que antecede.

II.- Que asimismo, adhiero a las regulaciones de honorarios efectuadas al Dr. Alfredo D. Garbarini y a los profesionales actuantes por el fisco nacional, salvo respecto del perito Contador Luis A. Picarel, por considerar que no habiéndose llevado a cabo la pericia oportunamente ordenada no corresponde efectuar regulación alguna.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que adhiero al voto de la Dra. Marmillon.

II.- Que también corresponde regular los honorarios de la Dra. Silvana M. R. Bermeguy en la suma de $199.308 (pesos ciento noventa y nueve mil trescientos ocho) por su actuación como patrocinante de la actora, a cargo del fisco nacional, los que no incluyen el IVA.

Que en atención a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

2) Regular los honorarios del Dr. Alfredo Daniel Garbarini, por su actuación en autos en la suma de $ 132.137 (Pesos ciento treinta y dos mil ciento treinta y siete) los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por el mismo en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

3) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 52.510 (Pesos cincuenta y dos mil quinientos diez) por el patrocinio letrado y de $ 34.132 (Pesos treinta y cuatro mil ciento treinta y dos) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta lo resuelto en la sentencia obrante a fs. 66/66 vta. -Excepción de Litispendencia- y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.16 16:30:42 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.21 12:47:09 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.21 17:15:49 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.21 17:15:50 -03:00