58593/2015 FEDERACION PATRONAL COOP LTDA DE ICVC Y SM (TF 31761-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 17 de noviembre de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación, el 5 de mayo de 2014, resolvió (a) declarar la improcedencia formal de la acción de repetición promovida por Federación Patronal Coop. Ltda. de ICVC y SM, por los períodos fiscales 1998 a 2002, ambos incluidos; (b) hacer lugar a la acción de repetición intentada por los ejercicios 2003 y 2004; y (c) distribuir las costas en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión debatida (ver fs. 296/301vta.).

En lo que ahora importa, consideró:

(i) La actora intentó la repetición de los importes ingresados en concepto de “contribución especial sobre el capital de las cooperativas” inscriptas en el registro creado por la ley 23.427, correspondiente a los ejercicios fiscales 1998 a 2004, al entender que fueron sin causa, en tanto respecto de sus tenencias accionarias sujetas al impuesto a las ganancia mínima presunta resultaba de aplicación la exención prevista en el artículo 9, inciso ‘b’, de esa ley, que eximía a “las acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto sobre los capitales y las cuotas partes de fondos comunes de inversión”.

(ii) El criterio fiscal se basó en considerar que la derogación del impuesto sobre los capitales importó la pérdida de vigencia de la exención por ausencia de sustento normativo y que los montos ingresados con anterioridad a la sanción de la ley 25.879 resultaban irrepetibles por no haber sido abonados en exceso.

(iii) Una razonable hermenéutica permite aseverar que el propósito de exención otorgada por el artículo 9 de la ley 23.427 fue la de evitar una doble imposición sobre los bienes de las empresas cuyo capital estuviera representado por tenencias accionarias.

(iv) La intención del Congreso Nacional con la sanción de la ley 25.879 fue la de aclarar la confusión suscitada por la redacción original del artículo 9 de la ley 23.427 ante la pérdida de vigencia del impuesto sobre los capitales al cual refería, y la entrada en vigencia para los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 1998, incluido, del impuesto a las ganancia mínima presunta.

(v) La ley 25.879, en cuanto dispuso excluir las participaciones y tenencias accionarias en poder de las cooperativas del ámbito de imposición de la contribución especial sobre el capital de dichas entidades, confirmó la voluntad del legislador de evitar la doble imposición generada por la coexistencia de dos gravámenes que recaen sobre los activos empresariales, de forma directa uno, e indirecta el otro, por medio de la tenencia de participaciones accionarias.

III. Esa decisión fue apelada por ambas partes

La parte actora se quejó por la declaración de la improcedencia formal del recurso (períodos fiscales 1998 a 2002) y por la distribución de las costas en el orden causado por los períodos fiscales respecto de los cuales admitió la acción de repetición (fs. 313/324, y replicados de fs. 370/375).

La AFIP-DGI se agravió en cuanto el Tribunal Fiscal hizo lugar a la acción de repetición respecto de los ejercicios 2003 y 2004.

IV. Esta sala, el 23 de febrero de 2017, revocó aquel pronunciamiento en cuanto declaró la improcedencia formal del recurso interpuesto por la parte actora ante el Tribunal Fiscal en relación con los períodos fiscales 1998 a 2002, con costas, y ordenó la remisión de las actuaciones al tribunal de origen a fin de que dictara un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en esa sentencia (ver fs. 400/404).

Asimismo, el 14 de marzo de 2017, aclaró que una vez que el Tribunal Fiscal volviera a pronunciarse acerca de aquel punto esta sala examinaría los agravios referentes al plano sustancial y a las costas.

58593/2015 FEDERACION PATRONAL COOP LTDA DE ICVC Y SM (TF 31761-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

V. El Tribunal Fiscal de la Nación, el 6 de marzo de 2020, rechazó la acción de repetición concerniente a los períodos 1998 a 2002 y distribuyó las costas en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión debatida.

En cuanto aquí más interesa, consideró:

(i) La ley 23.427, a fin de evitar una superposición con el impuesto sobre los capitales, estableció en el artículo 9º, inciso 'b', que estarían "exentos de la contribución especial: […] b) Las acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto sobre los capitales y las cuotas partes de fondos comunes de inversión;".

(ii) En el año 1990 la ley 23.760 derogó el impuesto a los capitales y creó el impuesto sobre los activos que rigió hasta el 30 de junio de 1995, generándose "el interrogante de si se trataba de un gravamen sustituto del anterior a los capitales o no" por su consecuente impacto con relación a aquella exención.

(iii) A partir de esa fecha y hasta el 30 de diciembre de 1998 se produjo un período "en que no existió un gravamen patrimonial" y dicha circunstancia "puso al descubierto la perdida de vigencia de la exención, por falta de uno de los elementos indispensables que la consagran para evitar la doble imposición".

(iv) En el mes de diciembre de 1998 se sancionó la ley 25.063 que creó el impuesto a la ganancia mínima presunta que se asentó sobre una "[b]ase de cálculo patrimonial a partir del activo".

(v) La ley 25.879 (B.O. 14/04/2004) "vino a tomar posición frente a este conflicto interpretativo" y en el artículo 1º estableció que "Las participaciones y tenencias accionarias de las cooperativas en sociedades de capital, no integran la base imponible sujeta a la contribución especial establecida por la ley 23.427".

(vi) Las disposiciones de la ley 25.879 produjeron sus efectos hacía el futuro, por lo que no podía aplicarse respecto de los períodos que ahora se encontraban en discusión.

(vii) Paralelamente el artículo 3º de la ley 25.879 estableció que: (a)"[e]n aplicación de lo dispuesto por los artículos anteriores, quedan sin efecto las actuaciones administrativas y/o judiciales que se encuentren en curso, referidas o correspondientes a los hechos imponibles mencionados en la presente ley, impulsadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos u organismos competentes, por interpretación diferente a lo establecido" y (b) "[e]n los casos en que se hubiese dictado una sentencia firme contraria a lo preceptuado y el responsable se allanare y renunciare a toda acción y derecho, incluso el de repetición, con costas en el orden causado, el fisco aceptará la falta de interés fiscal".

(viii) Los períodos fiscales involucrados no tenían encuadramiento en ninguno de esos supuestos pues: (a) en la causa tramitaba la repetición de un gravamen que ya había sido abonado por la recurrente y "la excepción que previó el legislador se refiere únicamente a las impulsadas por la AFIP"; y (b) no existía "una sentencia firme y aún habiendo existido se le exigía [a la actora] la renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición".

(ix) Ese fue el criterio establecido por la Sala IV en la causa "*Copan Cooperativa de Seguros Ldta. (TF 31.841-I) c/ DGI*" pronunciamiento del 21 de febrero de 2013.

VI. Contra dicho pronunciamiento, ambas partes interpusieron recurso de apelación (fs. 465 y 468). No obstante, toda vez que la parte actora no presentó el memorial de agravios esta sala declaró la deserción del recurso (ver el pronunciamiento de fecha 13 de abril de 2022).

VII. La AFIP-DGI presentó el memorial (fs. 469/472), que fue replicado (fs. 479/485).

Esencialmente se queja de la distribución de las costas en el orden causado pues considera que el Tribunal Fiscal se apartó del principio

objetivo de la derrota "remitiendo a las particulares circunstancias de la causa de un modo genérico".

Considera que la reseña efectuada en la sentencia sobre la normativa vigente y los precedentes del Tribunal Fiscal y de la cámara evidencia que no existía una dificultad interpretativa que haya permitido al contribuyente creer que la acción de repetición era procedente.

VIII. Por razones de orden lógico debe examinarse en primer lugar el recurso deducido por la AFIP-DGI —cuyo tratamiento fue diferido por este tribunal— atinente a la procedencia de la acción repetición concerniente a los pagos efectuados en concepto de contribución especial sobre el capital de las cooperativas por los períodos fiscales 2003 y 2004.

Sostuvo las siguientes críticas (ver el memorial de fs. 349/358 vta. replicado a fs. 361/369 vta.):

(i) La sentencia es arbitraria porque se apartó de las constancias de la causa y es contraria a las normas aplicables.

(ii) Debe interpretarse que la ley 23.760 al derogar el impuesto sobre los capitales, transformó en abstracta la exención del artículo 9, inciso 'b', de la ley 23.427.

(iii) Una correcta lectura de las disposiciones de la ley 25.879 permite concluir en que los efectos de las normas, como principio general, se proyectan hacía el futuro, en tanto que los efectos retroactivos se hallan circunscriptos al ámbito expresamente previsto en el artículo 3 de esa ley.

(iv) Dicha disposición no admite una interpretación extensiva, como la que expuso el Tribunal Fiscal en su sentencia, sobre la base de una "supuesta" intención del Congreso Nacional que no fue puesta de manifiesto no obstante las sucesivas reformas que sufrió el régimen legal de los entes cooperativos en los períodos bajo examen.

(v) Es aplicable la tasa de interés que está prevista en las resoluciones del Ministerio de Hacienda que reglamentan el artículo 179 de la ley 11.683.

IX. Es útil retener que la ley 25.879 (B.O. 14/04/2004), en su artículo 1°, contempló que "Las participaciones y tenencias accionarias de las cooperativas en sociedades de capital, no integran la base imponible sujeta a la contribución especial establecida por la ley 23.427".

El artículo 3º previó que "En aplicación de lo dispuesto por los artículos anteriores, quedan sin efecto las actuaciones administrativas y/o judiciales que se encuentren en curso, referidas o correspondientes a los hechos imponibles mencionados en la presente ley, impulsadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos u organismos competentes, por interpretación diferente a lo establecido. En los casos en que se hubiese dictado una sentencia firme contraria a lo preceptuado y el responsable se allanare y renunciare a toda acción y derecho, incluso el de repetición, con costas en el orden causado, el fisco aceptará la falta de interés fiscal".

X. Como sostuvo la Sala IV en un caso sustancialmente análogo (causa "*Copan Cooperativa de Seguros Ldta. (TF 31.841-I) c/ DGI*", pronunciamiento del 21 de febrero de 2013), la ley 25.879 entro en vigencia el 24 de abril de 2004, y por tanto resulta aplicable desde esa fecha.

Agregó, asimismo, que "no se puede soslayar que en su art. 3º otorgó una vigencia retroactiva respecto de aquellos hechos imponibles acaecidos con anterioridad a su entrada en vigencia, en tanto hubiesen originado actuaciones administrativas o judiciales que se encontrasen en curso por una interpretación distinta a la establecida en el art. 1º".

Y concluyó en que la pretensión de la parte actora, en tanto tiende a obtener la repetición de las sumas abonadas en concepto de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, no tenía cabida en ninguno de esos dos supuestos.

Ciertamente, la lectura integral de la ley 25.879 evidencia que —más allá de que excluyó de la base imponible sujeta a la contribución especial establecida por la ley 23.427 a las participaciones y a las tenencias accionarias de las cooperativas en sociedades de capital— no previó la

posibilidad de repetir las sumas de dinero que se hubieran abonado con anterioridad por una interpretación diferente a la previsión establecida en el artículo 1º.

Como se vio, esa norma dispuso únicamente que: (a) quedarían sin efecto las actuaciones administrativas o judiciales que se encontrasen en curso referidas o correspondientes a los hechos imponibles mencionados en la presente ley, impulsadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos u organismos competentes […] y (b) en los casos en que se hubiere dictado una sentencia firme contraría a lo preceptuado y el responsable se allanare y renunciare a toda acción y derecho, incluso el de repetición, con costas en el orden causado, el fisco aceptará la falta de interés fiscal.

La situación de la parte actora, actualmente, tendría encuadramiento en el segundo supuesto receptado en el artículo 3º de la ley 25.879, pero de ningún modo se vislumbra su derecho a repetir las sumas de dinero que abonó.

XI. Cabe agregar que el precedente "*Copan*" adquirió firmeza en razón de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 23 de septiembre del 2014, declaró inadmisible el recurso extraordinario deducido por esa firma por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

XIII. En suma, corresponde admitir los agravios ofrecidos por la AFIP-DGI y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal del 5 de mayo de 2014 en cuanto hizo lugar a la demanda de repetición por los períodos 2003 y 2004.

XIV. En lo que atañe a los recursos interpuestos por ambas partes respecto de la forma en que el Tribunal Fiscal impuso las costas en los pronunciamientos del 5 de mayo de 2014 y del 6 de marzo de 2020 (ver fs.

313/324 y 469/472), debe recordarse que si bien el artículo 184 de la ley 11.683 establece como principio general el criterio objetivo de la derrota, también faculta a ese Tribunal a "eximir total o parcialmente de responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad".

Aquí existen razones suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota, pues el segundo supuesto previsto en el artículo 3º de la ley 25.879 propicia una solución similar para el caso en que la parte actora desista de la acción y del derecho, incluso el de repetición.

Si bien la parte actora no desistió respecto de los períodos fiscales 2003 y 2004, los términos de la ley 25.789 pudieron llevarla a creer que contaba con un mejor derecho.

Por consiguiente, corresponde rechazar los agravios de ambas partes y confirmar los pronunciamientos apelados en este aspecto.

Dadas las consideraciones señaladas, las costas de esta instancia también deben ser distribuidas en el orden causado.

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** 1) Admitir las críticas ofrecidas por la AFIP-DGI (fs. 349/358 vta.) y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación del 5 de mayo de 2014, en los términos de los considerandos X y XI; 2) Confirmar la distribución de las costas dispuesta en los pronunciamientos del 5 de mayo de 2014 y del 6 de marzo de 2020; y 3) Distribuir las costas de esta instancia en el orden causado.

Regístrese, notifíquese a las partes y remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 17/11/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#27628047#342851404#20221117123004346