39801/2019 LA INVERSORA SA Y OTROS (TF 34785-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO Juzg.

Buenos Aires, 22 de octubre de 2020.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 672/702 vta. el litisconsorcio, integrado por las firmas "La Inversora SA", "Sociedad Agrícola La Patagonia SA", "Andina Panamericana SA", "Establecimiento Patagónico SA" y "Viñas del Chañar SRL", interpone recurso por retardo de repetición, en los términos del art. 81 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones), del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2011, con más los intereses que correspondan (expte. nº 34.785-I).

II.- A fs. 1085/1108 vta. la firma "Viñedos de la Patagonia SRL" (integrante del litisconsorcio) interpone recurso por retardo de repetición por idéntico gravamen y por los ejercicios 2005 a 2013, con más intereses (expte. nº 39.207-I).

III.- A fs. 1259/1261 el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar, con costas, a los recursos de repetición interpuestos, con más los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de interposición de los respectivos reclamos administrativos previos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 179 de la ley 11.683, los que deberán calcularse a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, con sustento en la doctrina plenaria establecida por ese tribunal en la causa *"Dalmine Siderca SAIC"*, pronunciamiento del 27 de diciembre de 1993. Ordenó al organismo fiscal a practicar la reliquidación de las sumas a devolver.

Para así decidir, señaló que las diferentes sociedades que integran el litisconsorcio no obtuvieron ingresos que le hubieran generado algún rendimiento, sino que, por el contrario, de sus

propias declaraciones juradas surgen quebrantos y que éstos no fueron observados por el Fisco Nacional.

Recordó que la Corte Suprema, en oportunidad de examinar el hecho imponible previsto por el legislador en el impuesto a la ganancia mínima presunta, indicó que el mencionado tributo se estructuró sobre la presunción de la existencia de una renta mínima, inferida por la existencia o mantenimiento de activos. Asimismo, destacó que la inequidad 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 existió (causas *"Hermitage SA"* y *"Diario Perfil SA"*, pronunciamientos del 15 de junio de 2006 y del 11 de febrero de 2014, respectivamente).

Interpretó que la doctrina que surge de esos precedentes no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley, o que no tienen capacidad para hacerlo, sino, simplemente, que esa renta no se constató en el período analizado.

Ponderó que los expertos contables informaron que de los datos consignados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por las firmas "Sociedad Agrícola Patagónica SA", "Andina Panamericana SA", "Establecimientos Patagónicos SA" y "Viñas del Chañar SRL" se observan los montos de los quebrantos anuales y acumulados por los ejercicios 2007 a 2011, salvo en el caso de "Andina Panamericana" quien refleja resultados negativos por los períodos fiscales 2008 a 2011. Asimismo, indicaron las causas que originaron los quebrantos sufridos por "Viñedos de la Patagonia SRL" por los ejercicios 2008 a 2012 y aclararon que respecto al año 2012 la utilidad impositiva responde a una operación extraordinaria (venta de un campo inexplotado) que se compensa con el quebranto de 2007.

A partir de ese peritaje, concluyó que, durante los períodos en discusión, las firmas no obtuvieron ganancias y que, si bien hubo ejercicios en los cuales el resultado contable resultó positivo,

los expertos indicaron que ello se debió a ajustes técnicos (aplicación de normas contables, tales como ser la resolución técnica nº 22).

Indicó que las liquidaciones impositivas deben partir del resultado del balance comercial, considerado según las normas contables, para luego corregir o rectificar dicha utilidad de acuerdo a las disposiciones de la ley tributaria y, por lo tanto, tales divergencias no representan un rédito sujeto a gravamen sino que, por el contrario, simplemente son ajustes derivados de las diferencias existentes entre ambas normas, hecho que se produce en autos al verificarse a partir del ejercicio 2011 ganancias por aplicación de la resolución técnica nº 22.

Finalmente, con relación a los datos exteriorizados por "Viñedos de la Patagonia SRL" correspondientes al período 2012, resolvió que si bien se detectó una renta impositiva, ella respondió a una renta extraordinaria producida por la venta de un inmueble que se compensó con la pérdida operativa sufrida por actividades habituales.

IV.- Disconforme, la demandada interpuso a fs. 1271/vta. recurso de apelación, fundado a fs. 1282/1290 y contestado a fs. 1292/1324 vta.

Arguyó que los fundamentos utilizados por el Tribunal Fiscal se apartan de una razonable y discreta valoración de los hechos y que se interpretó arbitrariamente la prueba a fin de forzar la aplicación de la doctrina establecida por la Corte Suprema en los precedentes en que apoyó su decisión.

Manifestó que no se configuran los presupuestos del fallo *"Hermitage"*, por cuanto en definitiva lo que debe existir para que las pautas allí expuestas se apliquen en el presente caso es la presencia de pérdida en los estados contables, que trasladados a las declaraciones juradas generen quebrantos, que nace de las retenciones sufridas y los anticipos abonados no aplicados, haciendo que ese resultado negativo sea real y acumulable, lo que no se verificó en la especie.

Enfatizó que los peritajes arrojan dos resultados diferentes: (i) el contable, el cual da positivo para la mayoría de los ejercicios, y (ii) el impositivo, que si bien da pérdida, no tiene injerencia alguna en el impuesto que se intenta repetir. Señaló que esa cuestión que no fue merituada por el Tribunal Fiscal.

Resaltó que si bien el quebranto impositivo se originó en ajustes técnicos, no existía en las declaraciones juradas un menoscabo patrimonial respecto de las empresas actoras. En tal sentido, indicó que si bien se verifican resultados contables negativos respecto de cada sociedad y en diferentes períodos, no se constataron pérdidas en los balances contables de la mayoría de los períodos fiscales de los integrantes del grupo económico.

Finalmente, se quejó de la liquidación de los intereses resarcitorios por considerar que deben ser fijados de conformidad con lo dispuesto en la resolución (SH) nº 314/2004. Citó jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

V.-Resulta útil recordar, como ya lo hizo esta sala en la causa *"Servicio de Estacionamiento Ordenado SA"*, pronunciamiento del 15 de agosto de 2017, que la ley 25.063 incorporó en su Título V el "impuesto a la ganancia mínima presunta", disponiendo el legislador que su determinación se efectuara sobre la base de los activos enumerados en la ley, existentes al cierre del ejercicio, y valuados de conformidad con lo allí previsto.

La implementación de este gravamen se fundamentó en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere, necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto, como ha sido concebido, sólo "castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de



#33893851#265342404#20201021181316606

obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende" (Mensaje (PEN) n.° 354, del 27 de marzo de 1998).

Los debates suscitados acerca de la falta de claridad de la norma han generado interpretaciones disímiles sobre la naturaleza del impuesto y la hipótesis de incidencia prevista en la ley y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobres tales puntos.

Esos aspectos fueron despejados por la Corte Suprema en el precedente *"Hermitage SA"* (Fallos: 333:993), oportunidad en la que sentó las bases metodológicas y axiológicas que deben utilizarse para examinar, bajo el prisma constitucional, la presunción legal que rige el impuesto a la ganancia mínima presunta. Señaló que el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden asumir explotaciones tan diversas —v. gr. sociedades, asociaciones civiles y fundaciones; empresas y explotaciones unipersonales; personas físicas y sucesiones indivisas; establecimientos estables, etc.—, ha supuesto, sobre la base de la existencia y permanencia de sus activos, que esos sujetos, 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.

Posteriormente, en la causa *"Diario Perfil SA"* (Fallos: 337:62), al precisar los alcances del precedente *"Hermitage"*, el Alto Tribunal sostuvo que no debe 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.

A partir de esos fallos, esta sala dijo que el elemento material u objetivo del impuesto a la ganancia mínima presunta no consiste en la posesión o pertenencia de un activo, sino en la utilidad que esos bienes puedan producir, aunque establecida por medio de la aplicación de un sistema presuntivo de base patrimonial, como forma de determinar el

mínimo rendimiento empresario esperado (causas *"Servicio de Estacionamiento Ordenado SA"*, ya citada, y *"Transportes Automotores Callao SA"*, pronunciamiento del 31 de agosto de 2017).

VI.- Desde esta perspectiva debe remarcarse el hecho —que fue puesto de resalto por el Fisco Nacional en su memorial— de que no se constataron pérdidas en los balances contables de la mayoría de los períodos fiscales de los integrantes del grupo económico.

En efecto, como fue ponderado en el peritaje contable (v. fs. 760/780 y fs. 1199/1207 vta.), incumbe señalar que:

(i) el resultado contable de la firma "La Inversora SA" resultó positivo en los ejercicios 2007 ($92.232), 2008 ($1.489.426), 2009 ($9.265.414) y 2011 ($1.656.254);

(ii) el resultado contable de la empresa "Andina Panamericana SA" resultó positivo en los ejercicios 2008 ($4.606.228), 2009 ($684.117) y 2011 ($245.308, por el ejercicio cerrado al 31/01/2011, y $113.286, por el ejercicio cerrado al 30/06/2011);

(iii) el resultado contable de la sociedad "Establecimientos Patagónicos SA" resultó positivo en los ejercicios 2007 ($6.959.336), 2009 ($2.449.889) y 2011 ($725.650);

(iv) el resultado contable de la firma "Sociedad Agrícola Patagónica SA" resultó positivo en los ejercicios 2007 ($3.781.039), 2009 ($1.174.780), 2010 ($370.923) y 2011 ($440.944);

(v) el resultado contable de la firma "Viñas del Chañar SRL" resultó positivo en los ejercicios 2007 ($6.916.747), 2009 ($3.536.468), 2010 ($179.718) y 2011 ($630.154); y

(vi) el resultado contable de la sociedad "Viñedos de la Patagonia SRL" resultó positivo en los ejercicios 2011 ($9.491.599), 2012 ($2.547.325) y 2013 ($12.387.934). A ello, corresponde indicar que en el período fiscal 2012 el resultado impositivo también fue positivo ($210.981).

Dichas circunstancias son decisivas, porque se acredita la existencia de una renta en los ejercicios allí indicados

por partes de las empresas actoras (esta sala, causa nº 36.538/2014 *"Pampa Energía SA"*, pronunciamiento —firme— del 4 de abril de 2018, criterio recientemente ratificado en la causa nº 44.271/2015 *"Pampa Energía SA"*, pronunciamiento del 3 de julio de 2020).

En igual sentido se manifestó la Sala III, al señalar que "de lo que se trata es de indagar si la renta —presunta— ha existido o no, interrogante cuya develación requiere de la compulsa de los registros contables de la compañía durante los ejercicios que estima los ingresos, gastos, beneficios y/o pérdidas. Cosa distinta es la dinámica que el ordenamiento contempla para cuantificar la materia imponible en el IG; aspecto que resulta ajeno a este punto" (causa, *"Pampa Energía SA"*, pronunciamiento del 26 de marzo de 2020).

VII.- En ese contexto, y en atención a la jurisprudencia citada, no puede tener encuadramiento en la doctrina que se desprende de los precedentes *"Hermitage"* y *"Diario Perfil"* la repetición del impuesto a la ganancia mínima presunta que se persigue por los períodos fiscales en los que las sociedades actoras obtuvieron un resultado contable positivo, con independencia de que las correspondientes liquidaciones del impuesto a las ganancias de esos ejercicios hayan arrojado quebrantos.

En los precedentes mencionados, la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los períodos fiscales discutidos para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta (v. considerandos 15 y 10, respectivamente).

En efecto, en la causa *"Diario Perfil"* el Alto Tribunal sostuvo 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 primero de esos períodos. Parece claro que el dato determinante para revocar la sentencia y admitir el recurso de queja deducido por la parte allí

actora fue la prueba de que en los períodos examinados existió pérdida en los balances contables. Dicha situación no se presentó en la totalidad de los ejercicios cuya repetición se persigue (causas *"Pampa Energía SA"*, citadas).

Por el contrario, de los elementos obrantes en la causa surgen de manera clara los ejercicios en los que las empresas actoras obtuvieron un resultado contable positivo y, a la luz de las consideraciones formuladas en los párrafos procedentes, no resulta procedente la acción de repetición en los términos planteada.

En consecuencia, corresponde hacer lugar parcialmente a los agravios de la demandada y revocar el pronunciamiento de fs. 1259/1261 en cuanto admitió la acción de repetición solicitada por: "La Inversora SA" por los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2011; "Andina Panamericana SA" por los ejercicios 2008, 2009 y 2011; "Establecimientos Patagónicos SA" por los ejercicios 2007, 2009 y 2011; Sociedad Agrícola Patagónica SA por los ejercicios 2007, 2009, 2010 y 2011; "Viñas del Chañar SRL" por los ejercicios 2007, 2009, 2010 y 2011 y "Viñedos de la Patagonia SRL" por los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

VIII.- En lo atinente a los agravios dirigidos a cuestionar la liquidación de los intereses resarcitorios, esta sala tiene dicho (causas *"Linos, Gustavo Pedro"* y *"Loza, Norberto"*, pronunciamientos del 20 de febrero de 2018 y del 26 de marzo de 2019) que la falta de actualización de la tasa interés correspondiente a las acciones de repetición, prevista en el art. 4º del resolución nº 314/2004, implica consagrar una distinción en detrimento del patrimonio de los particulares (en igual sentido Sala II, causa *"Amercian Express Argentina SA"*, pronunciamiento del 17 de abril de 2017, Sala V, causa *"OSRAM Argentina SA"*, pronunciamiento del 15 de agosto de 2017, Sala III, causa *"Thomas de Sudamérica SA"*, pronunciamiento del 12 de octubre de 2017, y Sala IV, causa *"Maselis, Analía Edith"*, pronunciamiento del 12 de marzo de 2019).

En tal sentido, se señaló que, "si bien el mero establecimiento de tasas diferenciadas no logra afectar el principio de

igualdad —dado que la tasa de interés prevista en el art. 37 de la ley 11.683 representa el interés común, mientras que la tasa establecida en el art. 179 compromete el interés particular—, no debe perderse de vista que ambas tasas tienen por objeto resarcir un daño moratorio y que, en función de ello, no se advierte como razonable que el Estado tenga un proceder diferente en situaciones semejantes. Es decir que ante el expreso reconocimiento de las contingencias económicas del país decida elevar las tasas aplicables a los intereses resarcitorios y punitorios, y, por otro lado, mantenga pétrea a lo largo de los años la tasa aplicable a la repetición de impuestos."

"Ciertamente, no es posible eludir que tanto los intereses resarcitorios ante la mora de los contribuyentes en integrar el tributo debido en tiempo y forma, como los intereses que corresponde aplicar ante una acción de repetición que reconoce el pago sin causa de un gravamen, parten de la misma premisa, basado en el principio de derecho natural, según el cual nadie puede enriquecerse indebidamente a costa de otro, 'regla ética de proyección patrimonial que no solamente alcanza a las personas privadas sino también al Estado' (Fallos: 297:500; 306:1548)~~.~~".

Por tanto, corresponde desestimar la queja dirigida a criticar la tasa de interés aplicable.

En mérito de lo expuesto, este tribunal **RESUELVE:** hacer parcialmente lugar al recurso deducido por la parte demandada y revocar el pronunciamiento apelado, de acuerdo con el punto VII, con costas en el orden causado en atención a la forma en que se decide (conf. art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). En consecuencia, corresponde devolver el expediente al tribunal de origen para que, por intermedio de quien corresponda, se disponga la liquidación de las sumas a restituir con arreglo a lo aquí dispuesto.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, cúmplase con la devolución ordenada.