Expte. Nº 41029/2023.-

///nos Aires, 15 de marzo de 2024.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Coppel S.A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que, en fecha 28/04/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1) declarar abstracto el recurso respecto de la repetición de la suma de $ 15.275.719,60 en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los periodos fiscales 2009 a 2012 y 2014, y hacer lugar al planteo de la actora 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: -“…respecto de los montos compensados (…), teniendo en consideración la forma de extinción de la obligación tributaria utilizada, su efectiva devolución queda enmarcada en los términos de la R.G. 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; 2) hacer lugar a la repetición intentada por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta del período fiscal 2013, con más intereses resarcitorios calculados de conformidad con lo establecido en el art. 179 de la ley de rito, que fija para los casos de repetición del tributos -cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa- que los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo, sin condicionamiento alguno. 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, y 3) las costas fueron impuestas al Fisco Nacional.

II.- Que, para decidir del modo indicado, y en cuanto aquí importa, el Tribunal *a quo* fijó la tasa de interés que consideró aplicable, tanto respecto de las sumas repetidas como de las sumas compensadas y en lo referido a la devolución. Asimismo, estableció la fecha de inicio del cómputo de los intereses resarcitorios.

Por otra parte, hizo lugar a la repetición de las sumas correspondientes al período fiscal 2013, e impuso las costas particularizadamente respecto de la declaración de abstracto del reclamo por los períodos 2009, 2010, 2012 y 2014, en cuanto a la indicación de cumplimiento en los términos de la R.G. N° 2224 y, por último, respecto a la procedencia de la repetición por el período fiscal 2013.

Acto seguido, transcribió el art. 81 de la L.P.T. y enfatizó que la procedencia del recurso de repetición 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.

Luego, indicó que habiéndose admitido la repetición en sede administrativa por los períodos fiscales 2009, 2010, 2012 y 2014 por una suma determinada de dinero -a cuyo respecto ambas partes han prestado su conformidad-, declaró que a este respecto la cuestión ha devenido abstracta.

Ello no obstante, entendió que subsiste la controversia en relación con el momento desde el que procede el cálculo de los intereses y su *quantum*; señalando sobre el particular que, dado lo establecido en el art. 179 de la L.P.T. cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, los accesorios correrán desde la fecha de presentación del mentado reclamo sin condicionamiento alguno.

De allí que concluyó que asiste razón a la actora sobre el punto y que, asimismo, los intereses deberán ser liquidados a la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A., de acuerdo a lo dispuesto en el pronunciamiento plenario del T.F.N., “Dálmine Siderca S.A.I.C.”, sentencia de fecha 27/12/1993.

En cuanto a las costas a este respecto, decidió imponerlas al Fisco en atención a haberse hecho lugar al reclamo con posterioridad a la interposición de esta demanda.

Luego, se pronunció respecto de los importes del 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.

En cuanto a los montos compensados, indicó que más allá de lo confuso de la redacción de la resolución N° 124/2017, de su atenta lectura puede concluirse que se hizo lugar al reclamo de repetición, teniendo en consideración la doctrina que surge del pronunciamiento jurisprudencial: “Hermitage S.A.”.

Por lo tanto, concluyó que corresponde que la devolución se efectúe con intereses calculados desde la fecha de presentación del reclamo administrativo y liquidados a la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A.

A ello agregó que, teniendo en consideración la forma de extinción de la obligación tributaria utilizada, su efectiva devolución queda enmarcada en los términos de la R.G. N° 2224/79, 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.

En lo que hace a las costas por este aspecto de la controversia, entendió ajustado a derecho imponerlas al Fisco Nacional.

En lo tocante al reintegro pretendido por el período fiscal 2013, tras recordar que el demandado en la resolución N° 124/2017 dispuso no convalidar la DD.JJ. Rectificativa N° 1 del impuesto de marras, por entender que no se encontraban reunidos los requisitos establecidos en la doctrina de la C.S.J.N.: “Hermitage S.A.” (cfr. *Fallos:* 333:993), manifestó 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 tendiente a demostrar que no se han obtenido las ganancias presumida por la ley.

Memoró que nuestro Máximo Tribunal sostuvo en el precedente citado, 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.

Agregó que la actora indicó que si bien en el periodo 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.

Sobre el particular, tuvo especialmente en consideración que de la prueba pericial producida sobre este período (ver fs. 334/336vta. del expediente en soporte papel) surge que Coppel S.A. lleva sus libros en legal forma, etc.; coincidiendo también ambos peritos en en reconocer que en la DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias del período en cuestión, no surge un resultado neto sujeto a impuesto, dado que la contribuyente computó un quebranto impositivo por una suma equivalente al resultado impositivo determinado en dicha declaración.

La conclusión a la que arribaron en el informe pericial, es que la sociedad actora 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 C.S.J.N., antes citada.

Por tal razón, concluyó que corresponde hacer lugar al reclamo impetrado por la contribuyente, 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 la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A.

Por último, en lo que respecta a los montos que fueran compensados por la contribuyente, concluyó que su devolución se enmarca en los términos de la R.G. N° 2224/79 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.

En cuanto a las costas, en consideración a la forma en que se resuelve, las impuso a la demandada.

III.- Que contra lo así resuelto, el Fisco Nacional interpuso apelación y expresó agravios.

La contraparte contestó el traslado oportunamente conferido.

IV.- Que el Fisco Nacional en su memorial, indicó que en orden a la consideración de lo resuelto en instancia administrativa, en oportunidad de contestar demanda se requirió al T.F.N. que declarara abstracta la litis respecto de los periodos por los que se hizo lugar a la repetición intentada, como así también que convalide que la devolución del resto de las sumas canceladas por tales períodos por medio de compensación, sea gestionada en sede administrativa, en el marco de la R.G. N° 2224/79.

Asimismo, solicitó que se rechace la pretensión de la actora con relación al periodo 2013, en la inteligencia que haber registrado ganancia impositiva, no se adecuaba a la jurisprudencia aplicable ni a la instrucción general que internamente rige la cuestión.

En cuanto a la estimación de la pretensión por parte del Tribunal *a quo*, respecto del impuesto de marras por el período 2013, consideró errónea la interpretación que de la jurisprudencia de la C.S.J.N, ha efectuado el Tribunal, en tanto -según su comprensión- ha soslayado hechos relevantes para la elucidación de la cuestión, toda vez que la contribuyente ha obtenido ganancias impositivas, habiéndose verificado la existencia de renta en el Impuesto a las Ganancias, demostrándose de ese modo que no se produce la pretensa confiscatoriedad.

De allí que solicitó que sea revisada la decisión adoptada, por aplicación de la doctrina de la arbitrariedad y se haga lugar a su pretensión, imponiéndole las costas a la actora o, en su defecto, distribuyéndolas en el orden causado, en

atención a que no puede soslayarse que la materia en trato resulta opinable y ha dado lugar a un sinnúmero de precedentes.

Por otra parte, también se quejó por la aplicación de la tasa de interés fijada en la sentencia.

En tal sentido, manifestó que el Tribunal Fiscal aplicó lo dispuesto por un fallo plenario, sin tener en cuenta las normas reglamentarias que establecen la tasa aplicable. Citó y transcribió una serie de pronunciamientos jurisprudenciales que consideró pertinentes a efectos de apuntalar su tesitura y luego resaltó que, para los períodos anteriores al 1/08/2019, se debe aplicar la tasa de interés del 0,50% mensuales establecida por la Resolución MEyP N° 314/04 y su modificatoria Resolución MEyFP N° 841/2010 y para los períodos posteriores la tasa de interés establecida por la Resolución ME N° 598/2019, que es para cada trimestre calendario, la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre.

De este modo, consideró que para la cancelación de las obligaciones cuyo vencimiento hubiera operado antes de la fecha de entrada en vigencia de la resolución antes mencionada, se deberán aplicar los regímenes vigentes durante cada uno de los períodos que éstos alcancen.

A continuación, se manifestó respecto al momento a partir del cual corresponde el cómputo de los intereses. Indicó que el T.F.N. se desentendió de considerar que es recién a partir de la formalización de la presentación de las DD.JJ. rectificativa N° 1 pues, conforme lo expresó en el acto administrativo, y más allá de si la presentación de las rectificativas constituía o no un requisito de la repetición intentada, es un elemento necesario y recién a partir de allí puede verificarse la verdadera situación fiscal.

Por ello, consideró que: “…deviene improcedente desconocer este aspecto al momento de determinar el momento del devengamiento de intereses…”.

Luego, se pronunció sobre: “…la improcedente fijación de una tasa de interés, con motivo de la eventual devolución de sumas compensadas” y replicó las consideraciones formuladas con respecto a la normativa aplicable en materia de tasas de interés, aspecto sobre el que ya se había explayado anteriormente.

Por último, en cuanto a las costas señaló que le causa perplejidad que, al no existir vencedores ni vencidos, su parte deba soportar la carga de las costas, pues aún en el caso en que se considerara que el T.F.N. hizo lugar al planteo

de la contribuyente por un período fiscal, lo cierto es que en sede administrativa se estimó mayormente el reclamo de la actora y, por ello, debería resultar eximido del pago de las costas, pues su proceder resultó temporáneo.

V.- Que, con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, "Confecciones Cordido y Sabattini S.A. c/D.G.I.", Expte. Nº 51.313/2019, del 12/12/2019, entre otros).

VI.- Que, actualmente, en autos se discute: 1) la procedencia de la demanda por retardo de repetición interpuesta por la actora, respecto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por el periodo fiscal 2013; 2) la tasa de interés aplicable y la fecha de inicio del cómputo de los intereses resarcitorios y 3) las costas del proceso.

Al respecto, cabe recordar que las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación realizada por la firma Coppel S.A., quien inició un reclamo por retardo de repetición por la suma total de $ 43.280.899,25; correspondientes al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por los períodos fiscales 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, con más los intereses resarcitorios (a cuyo respecto, la actora planteó desde su primera presentación, la inconstitucionalidad de la tasa fijada por las resoluciones ministeriales).

Por su parte, previo a contestar la demanda incoada, con fecha 21/07/2017 la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte, dependiente de la demandada, hizo lugar parcialmente al reclamo de repetición -iniciado el 20/10/2015-, mediante el dictado de la Resolución N° 124/17 (DV RRN1).

En dicha oportunidad, se resolvió convalidar las Declaraciones Juradas Rectificativas N° 1 de los periodos fiscales 2009. 2010, 2011, 2012 y 2014, correspondiente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y disponer el reintegro de una suma determinada de dinero conforme el detalle allí expuesto, con más los intereses computados a partir del 12/07/2017 (fecha de presentación de las declaraciones juradas rectificativas N° 1 por el impuesto y periodos en cuestión).

Cabe señalar que en ocasión de contestar el traslado de la acción, la demandada solicitó al T.F.N. que declare abstracta la cuestión respecto de los

periodos por los que se hizo lugar al reclamo en sede administrativa, como así también que se convalide que la devolución de las sumas canceladas por tales periodos por medio de compensación sea gestionada en sede administrativa, en los términos de lo dispuesto en la R.G. N° 2224/79.

VII.- Que en cuanto a la primera cuestión a resolver (esto es, la referente a la procedencia de la repetición en concepto de pago indebido del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, P.F. 2013), cabe señalar que esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse respecto a dicho tributo en reiteradas oportunidades (*v.gr.* causas: “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/D.G.I.”, del 24/02/2015; “Emdersa Generación Salta S.A. c/E.N. –A.F.I.P.”, del 28/12/2015 -pronunciamiento que fuera convalidado por la Corte Suprema de Justicia, al aplicar a la resolución de esa instancia de fecha 20/09/2016, la previsión contenida en el art. 280 del C.P.C.C.N.-; “Emdersa Generación Salta S.A. c/E.N. –A.F.I.P.”, del 6/04/2017, “Pampa Energía S.A. c/E.N. –A.F.I.P.”, del 12/02/2019, y más recientemente, “Grupo Supervielle S.A. (TF 37982-I) c/D.G.I.”, del 9/05/2023, entre otros).

En tales casos, y como primera aproximación, se refirió que el Alto Tribunal se pronunció el 15/06/2010 en la causa “Hermitage S.A.” (cfr. *Fallos:* 333:993) sobre el I.G.M.P. Así, luego de recordar la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria, se enfatizó que: “[d]esde la premisa expuesta, puede afirmarse que la ley que establece el impuesto cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal. En ese sentido, resulta ilustrativo agregar que la falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones encontradas sobre tales puntos y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen.”.

“Que a la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, pues como ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda…”.

“Que, en cambio, resulta esclarecedor acudir al contenido del mensaje de elevación del proyecto de ley al Parlamento, y a las opiniones expuestas por los legisladores con motivo del debate ocurrido en el recinto”.

Luego, tras citar las exposiciones de los distintos legisladores contenidas en el mensaje de elevación (entre ellas, la del diputado Lamberto y la de los senadores López y Verna), la Corte Suprema de Justicia destacó que: “…[l]a 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…”.

En definitiva, el Alto Tribunal sostuvo que: “…[e]n 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 empresarial es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento -argumento del mensaje de elevación Nº 354-, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario”.

“…[e]l tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas –sin consideración a particularidad alguna– y sobre innumerables formas de organización de 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.”.

“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”.

“Según lo ha juzgado el *a quo*, esta última situación es la que se configura en el *sub examine*, y como se verá, este aspecto de la decisión es irrevisable por el Tribunal”.

“En efecto, la Cámara, sobre la base de la pericia contable -no objetada por las partes- concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que ‘…obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la [existencia de una] ‘ganancia presunta’…”.

“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”.

La doctrina apuntada fue ratificada en el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia dictado en la causa: “Diario Perfil S.A.”, sentencia del 11/02/2014 (cfr. *Fallos:* 337:62), oportunidad en la que dejó expresamente sentado que: “…[l]a doctrina que surge de ese precedente (se refiere a “Hermitage S.A.” ya citado) 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 alguna para hacerlo– sino, simplemente, que esa renta en el período examinado, no existió” (cfr. esta Sala, *in re,* “Electricidad Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. Nº 22.198/2013, del 27/02/2020).

Asimismo, esta Sala ha sostenido que en materia del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se han de analizar, en las distintas causas, las constancias concretas aportadas para acreditar la falta de capacidad contributiva, por lo que la solución que en definitiva se brinde para cada caso particular es una consecuencia directa de dicha ponderación (cfr. “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/D.G.I.”, Expte. Nº 54.531/2014, del 24/02/2015 y sus citas).

Por último, cabe señalar que en los autos caratulados: “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/D.G.I.”, del 19/03/2014, el Máximo Tribunal recordó que: “…las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”, reiterando de ese modo la doctrina del precedente “Hermitage S.A.” (cfr. *Fallos:* 333:993).

VIII.- Que, como quedara dicho, es materia de discusión ante esta instancia lo atinente al período fiscal 2013, con relación al Impuesto a las Ganancias de la actora.

Al respecto, cabe puntualizar que conforme surge de las constancias de la causa, en particular de la prueba pericial contable producida en autos, la cual cabe destacar no fue impugnada por las partes, surge que en cuanto al período

2013 la actora lleva sus libros en legal forma y que sus estados contables se encuentran debidamente auditados y presentados, de igual modo que su DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias del período mencionado (respuestas a los puntos i, ii y iii).

Asimismo, surge que las DD.JJ. coinciden con el resultado contable que surge de los Estados Contables -una pérdida contable equivalente a $ 92.528.206- mientras que los ajustes impositivos realizados en la mentada DD.JJ. ascienden a la suma de $ 131.497.092,54, arrojando un resultado impositivo positivo de $ 38.968.886,54 a favor del Fisco Nacional (respuesta al punto iv).

Por otra parte, los peritos señalaron que la DD.JJ. del I.G.M.P., periodo fiscal 2013, fue presentada en fecha 12/05/2014 (respuesta al punto v) y que de allí surge el impuesto determinado que asciende a la suma de $ 11.422.454,66 y un saldo a ingresar luego del cómputo de anticipos equivalente a $ 4.018.536,31 (respuesta al punto VI). Además, surge del informe pericial que la contribuyente canceló ese gravamen mediante el empleo de compensaciones parciales y pagos bancarios, hasta la suma de $ 11.422.454,66 (respuesta al punto VII).

En tal orden, los peritos coincidieron al afirmar que la actora no registró en el periodo bajo examen ganancia contable sino que, en cambio, registró una pérdida (respuestas a los puntos viii y ix). A su vez, en la DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias del periodo 2013 no surge un resultado neto sujeto a impuesto, dado que la contribuyente computó un quebranto impositivo por una suma equivalente al resultado impositivo determinado en dicha declaración (respuesta al punto xii).

En conclusión, de igual modo a lo que arribó el T.F.N., se observa que del informe de los expertos surge que la actora registró en el periodo en cuestión una pérdida contable y una utilidad impositiva que fue absorbida por quebrantos de períodos anteriores.

IX.- Que el análisis de la prueba producida en autos, efectuado a la luz del principio de la sana crítica (contemplado en el art. 386 del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.), permite concluir que la actora si bien ha presentado resultado impositivo positivo en su DD.JJ. del periodo fiscal 2013 en el Impuesto a las Ganancias, lo cierto es que el saldo a ingresar en concepto de impuesto por ese período resultó ser equivalente a cero (0), por efecto de la absorción del quebranto proveniente de ejercicios anteriores, lo cual fue explicado en la pericia contable (en coincidencia de opinión de ambos peritos) y no fue impugnada por las partes.

Sentado lo anterior, resulta plenamente aplicable la doctrina que surge de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a los que se viene haciendo referencia pues, los pronunciamientos glosados determinan -en definitiva- que lo que debe demostrase, a efectos de considerar que la imposición a la ganancia mínima que el legislador presume que existió resulta irrazonable, es precisamente la ganancia impositiva, y no la utilidad contable.

En el presente caso, conforme surge del desarrollo efectuado precedentemente, la ganancia neta imponible del período fiscal de autos, no permite tener por configurada capacidad contributiva susceptible de imposición como renta presunta.

X.- Que, en orden a la consideración de las manifestaciones vertidas por el Fisco Nacional en su memorial, cabe comenzar por señalar que, de su atenta lectura, no surge que haya dado acabado cumplimiento a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N. (de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.). Ello por cuanto, como quedara dicho, el argumento sustancial sobre el que se construyó la decisión puesta en crisis por su parte, no fue debida y fundadamente refutado.

Al respecto, téngase presente que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado y que tal exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. De ahí que el memorial constituya un acto de petición, destinado específicamente a desvirtuar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal revisor (cfr. esta Sala, *in re*, “Helmerich & Payne Argentina Drilling Co. c/A.F.I.P.”, Expte. Nº 76.943/2016, sentencia del 27/11/2020, entre muchos otros).

A su vez, se ha sostenido reiteradamente que la operación de criticar es muy distinta a la de disentir. La primera debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. La segunda, implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia (cfr. esta Sala, *in re,* “Cotta Ramusino, Antonio Juan c/D.G.I.”, Expte. Nº 56.870/2017, del 21/11/2019, entre muchos otros).

Bajo esta perspectiva, se observa que el recurrente solo apoyó su tesitura en la lectura parcial y sesgada de la DD.JJ. del impuesto del período fiscal 2013 de la actora, sin siquiera intentar desvirtuar lo manifestado por los

peritos, solo basándose en la interpretación efectuada por el organismo recaudador, a través de la Instrucción General N° 2/17, sin cuestionar certeramente el razonamiento efectuado por el Tribunal *a quo*, de cuyo detalle dan cuenta los párrafos que anteceden.

A la luz de lo expuesto, y dado que pesaba sobre la recurrente el deber de demostrar el error en el que habría incurrido el Tribunal *a quo* sobre el particular, no puede considerarse razonablemente que haya formulado una crítica concreta y razonada de la sentencia recurrida ante este Tribunal por cuanto, al proceder como se mencionó anteriormente, no se hizo debido cargo de los fundamentos dados en el pronunciamiento apelado.

En consecuencia, la apelación del Fisco debe ser rechazada sobre la base de la aplicación de la doctrina que emana de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas: “Hermitage S.A.” (*Fallos:* 333:993) y “Diario Perfil S.A.” (cfr. *Fallos:* 337:62), pues no corresponde exigir de manera alguna que se demuestre la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley (o que tengan la capacidad de hacerlo) sino que esa renta, en los períodos examinados, no existió.

XI.- Que, con relación a la tasa de interés aplicable, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

En primer lugar, la parte actora tanto en su reclamo de repetición presentado en sede administrativa, como en su escrito de inicio de esta acción, planteó la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la tasa de interés fijada en la resolución ME N° 36/2003 y su modificatoria resolución N° 314/2004 (ver fs. 12/20 y fs. 227228 del expte. en soporte papel).

Por su parte, el Tribunal de instancia anterior en la sentencia recurrida estableció que los intereses derivados de la repetición admitida a favor de la parte actora, debían liquidarse bajo los parámetros establecidos en el Fallo Plenario de ese Tribunal: “Dálmine Siderca S.A.I.C.”; esto es, deberán calcularse a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el B.C.R.A. (cfr. comunicación Nº 14.290), de conformidad con lo establecido en el art. 179 de la L.P.T., es decir, que deberán correr desde la fecha de interposición del reclamo administrativo previo (obligatorio), sin condicionamiento alguno.

La demandada en su memorial -como quedara expuesto más arriba- discrepó con lo decidido y la actora al contestar el traslado conferido respecto de dicha pieza recursiva, se explayó reafirmando su planteo primigenio, con expresiones que cabe dar aquí por reproducidas por razones de brevedad.

El Fisco Nacional centró su argumentación en la exposición de un criterio interpretativo disímil al empleado por el T.F.N. sin desarrollar, como era su carga hacerlo, los fundamentos que permitan variar de aquella hermenéutica.

En efecto, en los pasajes del memorial se limitó a recordar y transcribir la normativa vigente en cuanto a la tasa de interés aplicable a los casos de repetición de tributos, señalando que rigen las tasas de interés que fijan las resoluciones de la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía-, y a mencionar la normativa que considera aplicable, como así también el art. 4º de la resolución Nº 314/2004, citando jurisprudencia que consideró aplicable al aspecto de la contienda bajo examen.

En cambio, la actora tanto en su reclamo administrativo, como en su escrito de inicio y en el escrito de contestación del traslado del memorial de la demanda, explicó de qué modo la alícuota establecida en la normativa cuya aplicación pretende el Fisco Nacional, y que fuera soslayada por la instancia anterior, resulta disvaliosa e irrazonable, motivo por el cual ha sido declarada inconstitucional por diversos tribunales.

Sobre el punto, cabe enfatizar que en este aspecto se considera aplicable al caso lo resuelto por esta Sala en los autos: “American Express Argentina S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 75.920/2014, sentencia del 27/04/2017, criterio reiterado por la Sala V en los autos “Driollet, Laspiur Rogelio c/E.N. -D.G.I.”, sentencia del 12/12/2017, con dictamen favorable de la Procuración General de la Nación, que remite al emitido en la causa: “Thomas de Sudamérica S.A. c/D.G.A. s/recurso directo de organismo externo”, Expte. CAF 37527/2016/CA1-CS1 y en el cual la C.S.J.N., en fecha 3/12/2020, declaró inadmisible el recurso extraordinario en los términos de lo establecido en el art. 280 del C.P.C.C.N.

En dicha oportunidad, la Sra. Procuradora Fiscal en el dictamen recaído en la citada causa: “Thomas de Sudamérica S.A.”, en el que sostuvo que: “Descartada, entonces, la afectación del principio de igualdad, corresponde verificar si la tasa de interés del 6% anual fijada por la resolución 314/04 del entonces Ministerio de Economía y Producción resulta contraria a la Constitución Nacional.”.

“En este punto, corresponde remarcar que la determinación de la tasa de interés prevista para los supuestos de repetición de tributos aduaneros abonados en forma indebida queda comprendida en el espacio de la razonable discreción del legislador.”.

“Ahora bien, no resulta ocioso recordar que las normas resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya

realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad (Fallos: 328:566, entre otros).”.

“Con base en ello, considero que una tasa de interés tan exigua (6% anual) como la fijada en el art. 3° de la resolución 314/04, seis veces menor que la establecida para el caso de la mora de los contribuyentes, resulta irrazonable.”.

“En efecto, la tasa establecida en la citada norma, en mi parecer, resulta insuficiente para resarcir al contribuyente por la demora del fisco en la devolución de los importes correspondientes a tributos que fueron abonados por aquél en forma indebida, circunstancia que justifica la declaración de inconstitucionalidad del precepto aludido.”.

“En estas condiciones concluyo que, si bien como lo ha señalado la Corte en el precedente antes mencionado, la diferencia contemplada en el Código Aduanero entre la tasa que percibe el Fisco ante la mora de los contribuyentes y la fijada para el caso de repetición de tributos no vulnera la garantía de igualdad prevista en el arto 16 de la Carta Magna, en mi opinión el interés del 0.5% mensual establecido en el art. 3º de la resolución 314/04 resulta irrazonable pues produce una lesión al derecho de propiedad del contribuyente con evidente violación de lo previsto en los arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional.”.

“Finalmente, no se me escapa que en el dictamen emitido en el expediente S.C. A.612, L.XLIX, ‘Alubia S.A. c/A.F.I.P. s/repetición’ propicié la revocación de la sentencia dictada por la Cámara Federal de Salta en cuanto había declarado la inconstitucionalidad del art. 4º de la resolución (ME) 314/04 sobre la base de que la tasa de interés prevista en dicha norma resultaba inferior al porcentaje de inflación mensual, controversia que -como surge de lo dicho anteriormente- difiere de la ahora estudiada.”.

Se concluye, entonces, que surge con clara evidencia la irrazonabilidad, el efecto lesivo para el patrimonio del contribuyente (titular del crédito por repetición de tributos), y consiguiente inconstitucionalidad del rédito fijado a tal fin, en tanto y cuanto la tasa en cuestión no solo ha devenido desproporcionadamente inferior a la que percibe el Fisco por el cobro de sus créditos, sino que al haberse incrementado esta última (en su oportunidad y mediante la resolución MEyP N° 841/2010 -B.O. del 14/12/2010-), atendiendo a la modificación de circunstancias económicas de orden general, la omisión de haber efectuado, en aquel momento, lo propio con el interés debido a causa de la obligación de restitución de tributos, configura además una situación de tratamiento diferencial, injustificado, carente de debido sustento y por cierto

ilegítimo, frente a la configuración e impacto de análogas circunstancias respecto del contribuyente titular de créditos por repetición.

A mayor abundamiento, no debe pasarse por alto que con el dictado de la resolución del Ministerio de Hacienda Nº 598/2019 (B.O. 18/07/2019), que entró en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surte efectos desde el 1° de agosto de 2019, se modificó la tasa de interés para el caso de las repeticiones.

Por cierto, el art. 4º de la resolución apuntada, establece que: "[l]a tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el artículo 179 de la Ley N° 11.683 (…) vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre".

En sus considerandos, la resolución N° 598/2019, alude a la continuidad en la adaptación a las nuevas condiciones del mercado financiero, hace hincapié en la necesidad de: "…modificar las tasas de interés aplicables a los casos en los que asiste a los contribuyentes el derecho de percibir sumas por parte del organismo recaudador y tomar como referencia al efecto la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina" y, asimismo, en que resulta oportuno unificar en esta medida todas las previsiones relativas a la materia en cuestión y derogar la resolución N° 314/2004 (cfr. en igual sentido, esta Sala, *in re*, "Camuzzi Gas Pampeana S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.", Expte. N° 22.277/2015, del 12/03/2020, y "Orazul Energy Cerros Colorados S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.", Expte. Nº 78.131/2017, sentencia del 29/06/2021, entre otros).

En tales condiciones, corresponde rechazar el agravio de la demanda en tal sentido y confirmar la solución adoptada en la instancia anterior, pero por los fundamentos aquí expresados.

XII.- Que, en cuanto al comienzo del cómputo de los intereses -aspecto sobre el que también discrepa la demandada-, cabe recordar que el artículo 179 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.- establece que: "[e]n los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo".

Como quedara dicho, la fecha de interposición del reclamo administrativo previo en este caso acaeció el día 20/10/2015 (ver fs. 12/20 del expte. en soporte papel).

Al respecto, cabe recordar que la interpretación literal de las palabras de la norma aplicable resulta ser el primer modo de exégesis al que debe recurrirse (cfr. Vernengo, Roberto J., “La interpretación literal de la Ley”, Abeledo Perrot, Bs.As., 1971, p. 10); a lo que cabe agregar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho, en sentido concordante, que la primera fuente de exégesis de la ley es su texto y, más aún, cuando éste no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicado directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso. En igual sentido, no es admisible una interpretación que prescinda del texto legal (cfr. *Fallos:* 326:4909; 316:1247, 1319, 3043, entre muchos otros y esta Sala, *in re*, “Moises Gioria, Jorge Gustavo (TF 71731099-I) c/Dirección General Impositiva”, Expte. Nº 19.940/2023, sentencia del 11/07/2023, entre otros).

Desde esta perspectiva, corresponde señalar que la norma aplicable es clara en cuanto al momento a partir del cual se inicia el cómputo de los intereses adeudados (la fecha de interposición del reclamo administrativo previo obligatorio).

Por ende, este aspecto del memorial no requiere mayores esfuerzos argumentales para ser, también, desestimado; puesto que al existir una norma de la L.P.T. que rige el punto, debe estarse a tal disposición.

XIII.- Que, en cuanto a la apelación respecto de las costas de la instancia anterior, cabe señalar que si bien se trata de un caso que presenta circunstancias particulares y complejas, lo cierto es que la decisión a la que se arribó en instancia del Tribunal Jurisdiccional, dista de poder contemplar siquiera la posibilidad de establecer porcentuales para la distribución de las costas.

En efecto, las pretensiones primigenias de la contribuyente actora (repetición del I.G.M.P. por los periodos 2009 a 2014 y tasa de interés aplicable y su cómputo) fueron admitidas en la instancia anterior, con la salvedad de que el reclamo vinculado con los periodos fiscales 2009 a 2012 y 2014 fue declarado abstracto a pedido de la demandada, en orden a la consideración de lo resuelto al respecto en instancia administrativa, en fecha posterior a la iniciación de la acción judicial. Dicho de otro modo, la actitud de la demandada dio a la actora motivos para litigar.

En atención a lo expuesto, corresponde desestimar la apelación de la demandada sobre el punto y confirmar la decisión que sobre las costas se adoptó en la instancia de origen (cfr. art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

De igual modo, en atención a la forma en que se resuelve la apelación de la demandada ante esta instancia, corresponde imponer las costas a la vencida (cfr. arts. 68, 1º parte del C.P.C.C.N. y art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) desestimar la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 28/04/2023, por los fundamentos vertidos en la presente; 2º) confirmar la sentencia recurrida, en cuanto a la tasa de interés aplicable, por los fundamentos expresados en el considerando **XI.-**, y 3º) confirmar la decisión sobre costas adoptada en la instancia de origen e imponer de igual modo las de esta instancia, por las razones expuestas en el considerando **XIII.-** (cfr. art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 15/03/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38293622#402903840#20240314134137483