CAF 25203/2023/CA1; FELTRINELLI, LEONARDO (TF 49791-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2023.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. A fs. 93/96 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante, "TFN"– resolvió revocar la resolución apelada, haciendo lugar a la repetición intentada por la apelante, con más los intereses calculados de acuerdo con la tasa pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina –"BCRA"–, con costas.

Para así resolver, luego de exponer los argumentos esgrimidos por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, y de especificar que el debate giró en torno al impuesto a las ganancias –"IG"–, período 2017, destacó que el Sr. Feltrinelli se había desempeñado en relación de dependencia en la firma PBB Polisur SRL, y que, ante el cese que tuvo lugar el 14/8/17, se le abonó una gratificación, sobre la cual se le retuvo el impuesto en trato.

Expuso que el 11/10/17 el actor inició el reclamo de repetición ante el fisco nacional, por entender improcedente la retención descripta, y que, luego de una serie de requerimientos e informaciones brindadas por la ex empleadora, fue rechazado por parte del fisco nacional, por entender que el monto de la gratificación resultaba desproporcionada con relación al monto de las remuneraciones.

Sostuvo que el asunto a dirimir estribaba en el tratamiento que alcanzaba a las gratificaciones en cuestión, respecto del IG.

Invocó y reseñó sendos precedentes jurisprudenciales del Alto Tribunal y, en orden a la doctrina emanada de ellos, concluyó que la ruptura de la relación laboral del actor, importó la extinción de la fuente generadora de renta, y por tanto la inexistencia de la "periodicidad", "permanencia" y "mantenimiento" de la fuente productora, tal como lo exige el artículo 2°, inciso 1° de la ley del gravamen.

Por tal razón, concluyó que correspondía dejar sin efecto la resolución apelada y hacer lugar al reclamo de repetición.

En cuanto a los intereses que habrían de adicionarse a las sumas a reintegrar, dispuso la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el BCRA, en orden a lo resuelto en el fallo plenario "*Dálmine Siderca SAJC*" (27/11/93), de ese tribunal.

II. Contra dicho pronunciamiento se alzó la parte demandada, interponiendo el recurso de apelación a fs. 109 –concedido a fs. 110– y expresando sus agravios a fs. 121/125, los que fueron contestados por la contraria a fs. 135/139.

III. En el apartado II de su memorial, la representación fiscal expresa que desiste de la apelación de la sentencia en lo que se refiere al fondo de la cuestión, manteniéndola únicamente con respecto a la tasa de interés aplicable a las sumas a reintegrar. Acompañó la Nota IF-2022-02028367-AFIP-SDGTLI#DGIMPO, del 2/11/23, suscripta por la Subdirectora General de Técnico Legal Impositiva de la AFIP-DGI, agregada a fs. 117/vta.

Luego de ello, en lo que es materia de disenso, expresa que le causa agravio la sentencia del TFN, en cuanto ordenó liquidar los intereses aplicando la tasa pasiva promedio que publica el BCRA.

Afirma que la sentencia apelada es arbitraria, atento que se apartó de las resoluciones ministeriales que contemplan la tasa de interés aplicable a los supuestos de reintegro, devolución y repetición de impuestos, previstos en el artículo 179 de la ley 11.683.

Invoca la vigencia y aplicación de las resoluciones 314/04 del Ministerio de Economía y Producción, y 598/19 del Ministerio de Hacienda.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, en la parte pertinente.

IV. Antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo

aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

V. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "*…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)*" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI"*, Causa Nº 27.409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016 del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

VI. Ello sentado, luce claro que no forma parte de la materia a dirimir lo atinente a la admisión de la repetición del capital en concepto de IG-2017, por cuanto tal extremo no fue materia de agravios de la parte demandada.

Lo que aquí se impone examinar es la tasa de interés que se deberá aplicar al momento de liquidar la suma a reintegrar a la parte actora.

VII. Clarificado lo anterior, se destaca que el sentenciante de grado, en observancia de la doctrina emanada del fallo plenario del TFN, recaído en la causa "*Dálmine Siderca SAIyC s/demanda de repetición - Impuesto de sellos*" (27/12/93), dispuso que los intereses se debían liquidar aplicando la tasa pasiva promedio del BCRA.

Al respecto, tomando una detenida lectura del recurso de apelación interpuesto por el Sr. Feltrinelli ante el TFN (fs. 16/26), se aprecia que, al expresar sus argumentos en torno al asunto que aquí interesa, esgrimió argumentos enderezados a cuestionar la aplicación de la resolución 314/04 del Ministerio de Economía y Producción, en particular cuestionando el *quantum* de la tasa allí prevista.

Vale recordar que, en el marco de los artículos 179, 81 y 37 de la ley de rito fiscal, el Ministerio de Economía y Producción dictó la resolución 314/04, cuyo artículo 4° fijó una tasa de interés del 0,50% mensual para los casos de devolución, reintegro o compensación de impuestos.

Este último reglamento –vale destacar– fue sustituido por la resolución 598/19 del Ministerio de Hacienda –que comenzó a surtir efectos el 1/8/19 (art. 10)–, y luego por la resolución 559/22 del Ministerio de Hacienda, surtiendo efectos desde el 1/9/22 (art. 9°).

VIII. Pues bien, es del caso señalar que esta Sala ya se ha pronunciado en planteos que guardan identidad con el presente, en las causas y con los fundamentos que a continuación se rememoran.

En la Causa Nº 37527/2016, *in re* "*Thomas de Sudamérica S.A c/DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 12/10/17 y en la Causa Nº 2267/2018 *in re* "*Oleaginosa Moreno Hermanos S.A c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo*", del 30/8/18, se puso de relieve el equilibrio que debe existir en la relación jurídico-tributaria, la cual, a consideración de respetada doctrina, encuentra a sus partes en un pie de igualdad ante la ley, siendo entendida como una relación jurídica propia de un Estado de Derecho, y no como una relación de poder

#37891149#396037407#20231218144255067

(Jarach, Dino, "*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*", págs. 370/374, ed. Cangallo, 1º edición, Buenos Aires, 1983). Se dijo allí, además, que cuando la ley concede privilegios al fisco, los mismos deben ajustarse a la Constitución Nacional, de lo que se deriva que el acrecentamiento de derechos no puede resultar en caso alguno desmesurado, operando como valladar los principios recogidos por los artículos 28 y 33 de nuestra Carta Magna (Valdés Costa, "*Instituciones de Derecho Tributario*", pág. 292, ed. Depalma, 1992).

A partir de tal orden de consideraciones –que tan sólo representa una fracción del total–, luego de efectuar un *racconto* de las diversas resoluciones dictadas por la cartera económica nacional en cumplimiento a lo ordenado por el Poder Legislativo en el artículo 37 de la ley 11.683, se afirmó que se tornaba inaplicable la tasa de interés fijada en el artículo 3º de la resolución MEyP 314/04 –por entonces vigente– y, en atención a las tasas aplicables a los réditos que devengan las deudas del Estado Nacional –de conformidad con la reiterada doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re: "*YPF C/ Corrientes, Provincia de y Banco de Corrientes s/ cobro de pesos*", del 3/3/92–, se resolvió que correspondía aplicar la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA (Comunicado Nº 14.290 BCRA).

Siendo que ambos planteos respondieron a asuntos de naturaleza aduanera, con posterioridad se extendió el razonamiento al terreno de los tributos internos, en la Causa Nº 70441/2007, *in re* "*Envico SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", del 14/5/19 y en la Causa Nº 20284/2018, *in re* "*Gallo, Alejandro Daniel c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", del 21/5/19.

Para finalizar con este esbozo, en la Causa Nº 68267/2018, *in re* "*Veleda, Carlos Alberto c/DGI s/ recurso directo de*

organismo externo", del 7/11/19, se analizó la implicancia que tuvo el dictado de la resolución MH 598/19 sobre la materia en trato.

Recuérdese que la misma había derogado la resolución MEyP 314/04 y, en lo que incumbe aquí destacar, estableció que: "… la tasas de interés aplicable a los supuesto previstos en el artículo 179 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998, a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuesto regidos por la citada ley y a los supuesto previstos en los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, 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. Cuando de se trate de conceptos expresados dólares estadounidenses, la tasa de interés aplicable será del cero como veinte por ciento (0,20%) mensual" (art. 4º). A su vez, dispuso que las tasas fueran publicadas al inicio de cada trimestre calendario en el sitio web de la AFIP.

La resolución MH 598/19 entró en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtió efectos a partir del 1/8/19 (art. 10). Por tal razón, en la referida causa "*Veleda*" esta Sala resolvió que los intereses correspondientes a la repetición debían ser liquidados en dos tramos: *(i)* desde el momento de formularse el reclamo y hasta que la resolución 598/19 había comenzado a surtir efectos –aplicando la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA–, y *(ii)* a partir de este último momento –y hasta el momento del efectivo pago–, aplicando la tasa efectiva mensual que publica la AFIP.

Por último, siendo que la resolución MH 598/19 fue sustituida por la resolución ME 559/22, estableciendo que las devoluciones, reintegros o compensaciones de impuestos regidos por la ley 11.683 y el Código Aduanero, pasarían a devengar una tasa interés del 3,84% mensual, a partir del 1/9/22 (arts. 4° y 9°).

Esto último también ha sido objeto de análisis por parte de esta Sala, *in re* "*Transportadora de Gas del Norte SA c/EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 61819/2019, del 13/9/22, entre otros.

IX. Por lo expuesto, los intereses en cuestión deberán liquidarse de la siguiente manera:

(i) Desde el momento de formularse el reclamo administrativo hasta el 31/7/19: aplicando la tasa pasiva promedio que publicó mensualmente el BCRA;

(ii) A partir del 1/8/19 hasta el 30/8/22: aplicando la tasa efectiva mensual que publicó la AFIP, en orden a lo previsto en la resolución 598/19 (MH), y

(iii) Desde el 1/9/22 hasta el momento del efectivo pago: aplicando la tasa prevista en la resolución 559/22 (ME), o la que la sustituya.

X. Por último, en cuanto a las **costas** correspondientes al asunto aquí resuelto, corresponden que sean distribuidas por su orden, atento a las particularidades de la cuestión analizada (CPCCN, art. 68, segundo párrafo) (en igual sentido, esta Sala, *in re* "*Fideicomiso PV (TF 41592-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3484/2020, del 19/5/21, y sus citas).

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, modificar la sentencia apelada en los términos y con el alcance que surgen del *Considerando IX*. **2°)** Las costas se distribuyen en el orden causado (cfr. *Considerando X*).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 19/12/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37891149#396037407#20231218144255067