

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Retención sobre dividendos. Impuesto de igualación. Contribuyente realizó pagos anticipados de dividendos. White Martins Cilindros Ltda. Suc. Argentina (T.F. 29.993-I) c/D.G.I., C.S.J.N., 8/10/13.

VISTOS los AUTOS: “White Martins Cilindros Ltda. Suc. Argentina (T.F. 29.993-I) c/D.G.I.”; y

CONSIDERANDO:

1. Que la A.F.I.P.-D.G.I., mediante resolución del 5 de julio de 2007, determinó de oficio e impuso a la empresa White Martins Cilindros Ltda. Sucursal Argentina, la obligación de ingresar el denominado “impuesto de igualación” (conf. norma agregada a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), respecto de la distribución de utilidades giradas a su casa matriz, ubicada en el exterior, efectuadas durante el período fiscal 2003, con los intereses resarcitorios correspondientes, y le aplicó una multa equivalente al setenta por ciento (70%) del importe de las retenciones presuntamente omitidas (art. 45 de la Ley 11.683, t.o. en 1998, y modificaciones) (fs. 6/22). La posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos se fundó en considerar que la actora había omitido practicar la retención del citado impuesto sobre el excedente de pesos cuatro millones trescientos treinta y dos mil setecientos veinticuatro con ochenta centavos (\$ 4.332.724,80), resultante de restar a la suma de pesos siete millones seiscientos sesenta y siete mil ciento cincuenta y cinco con dieciséis centavos (\$ 7.667.155,16) –que la actora distribuyó durante el ejercicio 2003 en concepto de utilidades anticipadas originadas en ese período– el monto de pesos tres millones trescientos treinta y cuatro mil cuatrocientos treinta y siete centavos (\$ 3.334.430,37), correspondiente a las ganancias determinadas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior –31 de diciembre de 2002–, a la fecha de distribución de las utilidades que tuvieron lugar el 31/8, 14/9 y 30/11/03 (confr. fs. 7, 11 y 12).

2. Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó lo resuelto por el ente recaudador (fs. 66/67 vta.). Para pronunciarse en el sentido indicado, sostuvo que el organismo fiscal había realizado una aplicación literal del artículo agregado a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sin atender a su finalidad. En tal sentido señaló que el denominado “impuesto de igualación” –instituido por esa norma– procura evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas, se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de aquéllas en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de esos sujetos. A ello, agregó que el tributo procura igualar la carga fiscal de la renta de la sociedad de capital que goza de ventajas impositivas y distribuye dividendos originados en ganancias, sobre las cuales la sociedad no ha tributado con la renta generada por sociedades que no gozan de los mismos beneficios.

Sentado lo que antecede, el mencionado Tribunal, señaló que la empresa actora había obtenido al cierre del período fiscal 2002 un resultado contable de pesos un millón cuatrocientos noventa y ocho mil ochocientos ochenta y cuatro con ochenta y dos centavos (\$ 1.498.884,82), y un resultado impositivo de pesos un millón trescientos cuarenta y siete mil doscientos veintiuno con veintiún centavos (\$ 1.347.221,21). De ello extrajo como conclusión que, en el mencionado período fiscal, no habían existido

utilidades no alcanzadas por el impuesto que pudieran dar lugar a la distribución de sumas en tal concepto durante el período fiscal 2003, que afectaran a ganancias del balance comercial y que esa situación también se verificaba en los períodos inmediatos anteriores. Asimismo, tuvo por acreditado que los fondos remesados por la empresa actora a su casa matriz durante el año 2003 consistieron en envíos anticipados de utilidades originadas en ese período fiscal, y que aunque su monto superaba al de las ganancias impositivas acumuladas al 31 de diciembre de 2002, no correspondían a ganancias que no hubieran estado sujetas a imposición en aquel período. A ese fin consideró que del balance especial cerrado al 30/9/03 y del balance ordinario cerrado al 31/12/03 surgía una ganancia comercial de pesos cinco millones ciento setenta y nueve mil novecientos cincuenta y ocho con setenta y seis centavos (\$ 5.179.958,76) y de pesos cinco millones quinientos doce mil ochocientos treinta y tres con tres centavos (\$ 5.512.833,03), respectivamente, y que la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2003 arrojaba un resultado impositivo de pesos ocho millones cuatrocientos ochenta y tres mil doscientos sesenta y ocho con trece centavos (\$ 8.483.268,13). Con base en tales consideraciones, juzgó que no se daba en Autos el supuesto de distribución de utilidades generadas por ganancias no sometidas al impuesto y que, por lo tanto, no resultaba aplicable al caso el régimen de retención previsto en el artículo agregado a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Por último, el Tribunal Fiscal desestimó el argumento del ente recaudador relativo a que como la actora había efectuado una distribución anticipada de dividendos, en violación a lo dispuesto por los arts. 68 y 224 de la Ley 19.550, no correspondía asignarle ese tratamiento a los fondos remesados por la actora a su casa matriz. Al respecto, destacó que el art. 68 de la citada ley –en cuanto dispone que los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley, el estatuto y ser aprobado por el órgano social competente– no resultaba aplicable a la actora porque ésta no era una sociedad por acciones –y en consecuencia no podía distribuir dividendos anticipados a sus socios–, sino la sucursal de una sociedad extranjera.

3. Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso de apelación y revisión limitada deducido por la A.F.I.P. y; en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de dicho recurso (fs. 123/127). Para así decidir afirmó que el propósito que tuvo en mira el legislador al sancionar la norma “sub examine” fue alcanzar a “aquellas rentas que no hubieran tributado en cabeza de la sociedad el correspondiente impuesto a las ganancias por el período en que se generaron”. Tras dejar establecido de ese modo el alcance del llamado “impuesto de igualación”, coincidió con el Tribunal Fiscal en cuanto tuvo por acreditado que las utilidades remesadas por la empresa actora a su casa matriz fueron generadas en el ejercicio 2003, y que al cierre de ese período la utilidad impositiva resultaba levemente superior a la utilidad contable. En consecuencia, la Cámara juzgó –al igual que el mencionado Tribunal– que no se encontraban cumplidos en Autos los recaudos exigidos por el artículo agregado a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a fin de aplicar el mecanismo de retención allí previsto. Al respecto puntualizó que una solución contraria ocasionaría un incremento irrazonable de la tasa nominal del impuesto que debe tributar el contribuyente y gravar un supuesto no previsto en la ley del mencionado tributo.

Por último, coincidió, asimismo, con el Tribunal Fiscal, en que no resultaba aplicable al caso el art. 68 de la Ley 19.550, sino el art. 118 del mencionado cuerpo legal, en tanto se trata de la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero, sujeta en su exigencia y formas a la legislación del país de su constitución.

4. Que contra lo así resuelto, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 131/132), que fue concedido a f. 134. El memorial de agravios obra a fs. 142/154 vta. y su contestación por la actora a fs. 157/168. El recurso interpuesto resulta formalmente admisible en tanto se dirige contra la sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6, apart. a), del Dto.-Ley 1.285/58 y la Res. 1.360/91 de esta Corte.

5. Que la representación fiscal se agravia –en síntesis– por considerar que la Cámara se ha apartado del supuesto legal previsto para la aplicación del denominado “impuesto de igualación”, por cuanto las utilidades distribuidas durante el período fiscal 2003 superan a las ganancias acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al de la fecha de su distribución, de manera que, en el concepto del ente recaudador, el caso de Autos quedaría comprendido en la mencionada figura (confr. en especial, fs. 147 vta. y 148).

6. Que la norma incorporada por la Ley 25.063 a continuación del art. 69 de la ley del referido tributo, en lo que interesa, establece lo siguiente: “Cuando los sujetos comprendidos en los aparts. 1, 2, 3, 6 y 7 del inc. a) del art. 69, así como también los indicados en el inc. b) del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de deducir a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales. Si se tratara de dividendos o utilidades en especie, el ingreso de la retención indicada será efectuado por el sujeto que realiza la distribución o el agente pagador, sin perjuicio de su derecho a exigir el reintegro por parte de los beneficiarios y de diferir la entrega de los bienes hasta que se haga efectivo el régimen”.

7. Que tal como lo señaló esta Corte en el precedente “Cerro Vanguardia” (Fallos: 332:1.531), el propósito de la norma precedentemente transcrita “es evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades”. Para sustentar esa afirmación, en el citado precedente se aludió a lo expresado por el senador Verna en el debate previo a la aprobación de la ley, en el sentido de que con ella “... se procura evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de las mismas en el momento de distribuirse las utilidades

que están exentas en cabeza de tales sujetos. Con ello, se intenta eliminar una fuente de elusión, además de que se considera que tales franquicias alteran la equidad horizontal y vertical desde el punto de vista económico” (Considerando 7 del citado precedente).

8. Que, con tal comprensión, corresponde desestimar los agravios del organismo recaudador, pues, según la inteligencia asignada a la respectiva norma en el citado precedente, el denominado “impuesto de igualación” resulta aplicable a las distribuciones de utilidades que “superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución”, cuando ese excedente de utilidades se origine en ganancias exentas o sujetas a tratamientos preferenciales, lo que no ha sido demostrado por la A.F.I.P. en el caso en examen. Por el contrario, cabe destacar que el Tribunal Fiscal –cuyo criterio compartió la Cámara– examinó la documentación relacionada a los períodos fiscales implicados y tras efectuar el pertinente cotejo entre las utilidades contables y las utilidades impositivas, concluyó que no se verificaba en Autos el supuesto de distribución de utilidades generadas por ganancias no sometidas al impuesto –confr. sentencia del Tribunal Fiscal, en particular Considerandos V (2.º, 3.º y 4.º párrafo) y VI, fs. 67/67 vta.–, aspecto que no fue rebatido por el organismo recaudador ni ante la Cámara (confr. fs. 76/83 vta.) ni ante este Tribunal (confr. fs. 142/154 vta.).

9. Que por último, el agravio dirigido contra la consideración efectuada por el “a quo”, en cuanto a que no resultaba aplicable al caso el art. 68 de la Ley 19.550 por tratarse de la sucursal de una sociedad extranjera, carece del desarrollo necesario para refutar la conclusión a la que se llega en la sentencia.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Recurso ordinario interpuesto por el Fisco nacional (A.F.I.P.-D.G.I.), representado por el Dr. Carlos Alejandro Muzzio.

Traslado contestado por White Martins Cilindros Ltda. Sucursal Argentina, representada por el Dr. Jorge Raúl Postiglione, con el patrocinio letrado de los Dres. Leandro H. Cáceres y Diego A. Embón.

Tribunal de origen: Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Intervino con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.