

JURISPRUDENCIA

Impuesto a la ganancia mínima presunta. Procedencia de la demanda de repetición por los anticipos abonados. Imposibilidad de demostrar que los activos generen la renta presumida por ley. Diario Perfil S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/Dirección General Impositiva, C.S.J.N., 11/2/14.

VISTOS los AUTOS: recurso de hecho deducido por la actora en la Causa “Diario Perfil S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/Dirección General Impositiva”, para decidir sobre su procedencia; y

CONSIDERANDO:

1. Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido por la anterior instancia, rechazó la demanda interpuesta por Diario Perfil S.A. mediante la cual pretendía obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipos (1 a 6) del impuesto a la ganancia mínima presunta del ejercicio fiscal 1999 (fs. 382/385 de los Autos principales).

Para así decidir sostuvo, en síntesis, que: “... para que la acción de la actora resultase procedente, ella debió haber demostrado que los activos que ella tenía eran insuficientes para producir ganancia alguna, pero no que ella tenía quebrantos, y ello, porque justamente lo que el legislador quería evitar era precisamente la improductividad de activos que, ‘per se’, tienen condiciones de generar ganancias”. En tal sentido, afirmó que: “una cosa es probar que no se tuvo ganancias en el período determinado y otra, muy distinta, es acreditar que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir tales ganancias” (confr. f. 384 vta.).

2. Que contra lo así decidido Diario Perfil S.A. interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 390/409 vta. que fue concedido a f. 423. Al entender en ese recurso esta Corte revocó la referida decisión de la Cámara, por entender que resultaba aplicable el criterio establecido por el Tribunal en el caso “Hermitage” (Fallos: 333:993), al que se remitió, en lo pertinente, por motivos de brevedad. En consecuencia, el Tribunal dispuso devolver las actuaciones al “a quo”, a fin de que dictara un nuevo fallo con arreglo a la doctrina del citado precedente (conf. sentencia del 30 de noviembre de 2010, obrante a f. 430).

3. Que en virtud de dicho reenvío, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con una nueva integración, dictó la sentencia de fs. 442/445 vta. mediante la cual rechazó nuevamente la demanda. Para decidir en el sentido indicado, el “a quo” afirmó que el estado contable presentado por la actora “no prueba necesariamente que los activos de la firma Diario Perfil S.A. sean incapaces de producir renta” (f. 444 vta.) y en esa inteligencia concluyó en que aquélla: “no ha aportado elementos de prueba suficientes que sustenten su pretensión de fondo” (f. 444 vta. “in fine”), pues, en el concepto del “a quo”, “lo que la accionante debería haber

probado era que sus activos eran incapaces de generar la ganancia presumida por la ley, como recaudo esencial para quebrar la presunción ...”. Y, a manera de síntesis, aseveró que: “al no haberse acreditado en debida forma la real y concreta imposibilidad por parte de los activos de generar la renta presumida por la ley, debe concluirse en que dicha presunción normativa no resulta en el caso irrazonable o contraria a los principios de la tributación concernientes a la realidad económica y capacidad contributiva” (f. 445).

4. Que contra dicha sentencia la actora interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 449/467 vta. Los agravios se centraron en sostener que la decisión apelada desconoció el anterior pronunciamiento dictado por la Corte en estas actuaciones. El “a quo”, “in limine”, declaró inadmisibile el recurso, en razón de que el escrito respectivo había excedido el máximo de renglones por página permitido por la AA. 4/07 (confr. f. 468).

Dicha decisión motivó que la actora dedujera la queja identificada como D.212.XLVII “Diario Perfil S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva y Otros s/recurso”. Esta Corte admitió tal presentación directa por entender que el “a quo” no había dado fundamentos válidos para prescindir de la sustanciación de la apelación extraordinaria, según lo dispuesto por el art. 257 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En consecuencia, dejó sin efecto la referida resolución de f. 468 y ordenó que se corriera traslado del recurso extraordinario (confr. fs. 580/581).

Una vez sustanciado el recurso (f. 586), y contestado el traslado pertinente (fs. 596/612), la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal lo declaró nuevamente inadmisibile (confr. fs. 919/919 vta.), lo que originó la interposición de la queja en examen.

5. Que el recurso es procedente, pues la interpretación de las sentencias de la Corte Suprema en las mismas causas en que ellas han sido dictadas constituye cuestión federal suficiente para ser examinada en la instancia extraordinaria cuando, como en el “sub lite”, la decisión impugnada consagra un inequívoco apartamiento de lo dispuesto por el Tribunal y desconoce en lo esencial aquella decisión (Fallos: 308:215; 321:2.114; 330:1.236, entre otros). En tales condiciones, el Tribunal considera que la inobservancia de los recaudos previstos en la AA. 4/07 en la que ha incurrido el apelante no constituye un obstáculo insalvable para la admisión de la pretensión recursiva (conf. art. 11 del reglamento aprobado por dicha acordada).

6. Que, en efecto, en el caso en examen, el aludido apartamiento resulta ostensible, pues la Cámara, en su nuevo pronunciamiento, pese a que dijo seguir el criterio del precedente “Hermitage” (Fallos: 333:993), reiteró, en realidad, la misma interpretación de las normas del impuesto a la ganancia mínima presunta que había sostenido en su primera sentencia, y que había sido revocada por esta Corte, precisamente, por no adecuarse a la doctrina del citado precedente.

7. Que en el caso “Hermitage”, la Corte tuvo en cuenta, en síntesis, que el mencionado tributo se estructuró sobre la presunción de la existencia de una renta mínima –inferida por la existencia o mantenimiento de activos– y destacó 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” (Considerando 15), por lo cual, ante la demostración de que los resultados de la sociedad actora habían arrojado pérdidas, concluyó que, en tales condiciones, “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” (Considerando 16).

8. Que, como se observa, la doctrina que surge de ese precedente 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 para hacerlo– sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió. Cabe concluir entonces que el pronunciamiento dictado por la Cámara a fs. 442/445 vta., pese a que dice seguir el criterio de “Hermitage”, en realidad se aparta de éste y, por ende, de lo dispuesto por el Tribunal a f. 430, motivo por el cual debe ser revocado.

9. Que, sentado lo que antecede, y considerando el prolongado tiempo transcurrido desde que se inició este juicio (confr. cargo obrante a f. 20 vta.), y que la Corte ya ha dictado sentencia en esta causa en el año 2010, el Tribunal considera pertinente resolver sobre el fondo del asunto, según lo autoriza el art. 16, segunda parte, de la Ley 48.

10. Que, a tal fin, cabe destacar que de la documentación obrante a fs. 32/178 surge que Diario Perfil S.A. registró pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/09), y que a su vez registró quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1998 (confr. especialmente los informes de fs. 32/74 y 75/131 y la copia del certificado obrante a f. 146).

Tales elementos –no desvirtuados por otras pruebas ni rebatidos por la contraria que se limitó a desconocerlos en forma genérica (confr. f. 283)– resultan suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso “Hermitage”, que: “... aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido”.

Por ello, oída la señora procuradora fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y, en uso de las atribuciones conferidas por el art. 16, segunda parte, de la Ley 48, se hace lugar a la demanda de repetición y se condena a la demandada al pago del monto resultante, en los términos en que lo había dispuesto la señora jueza de primera instancia en su sentencia de fs. 345/346 vta. Las costas de todas las instancias se distribuyen por su orden en atención a la complejidad de la materia debatida (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, agréguese la queja a los Autos principales, reintégrese el depósito de f. 2 y devuélvanse las actuaciones al Tribunal de origen.

Recurso de hecho interpuesto por Diario Perfil S.A., representado por el Dr. Mario R. Biscardi, con el patrocinio del Dr. Gonzalo Vidal Devoto.

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

Tribunal que intervino con anterioridad: Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 5.

Fdo.: Ricardo Luis Lorenzetti, Carlos S. Fayt, Enrique S. Petracchi, Juan Carlos Maqueda y E. Raúl Zaffaroni.

Suprema Corte:

I. A fs. 382/385 de los Autos principales (a los que me referiré en adelante, salvo indicación en contrario), en su sentencia del 6 de diciembre de 2007, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo resuelto en la instancia anterior (ver fs. 345/346 vta.) y, en consecuencia, rechazó la demanda instaurada por Diario Perfil S.A. en la que había solicitado la restitución de las sumas abonadas en concepto de los anticipos 1 a 7 del impuesto a la ganancia mínima presunta del ejercicio 1999, alegando que en ese período tuvo un resultado contable negativo superior a pesos dos coma seis millones (2,6).

Para así resolver, destacó que el citado tributo grava los activos de las empresas, valuados según lo dispuesto por el legislador, sin que se requiera la existencia de una ganancia. Es decir, que se trata de un gravamen sobre el patrimonio, con independencia de la renta, siendo aquél una manifestación suficiente de capacidad contributiva.

Destacó que la presunción de que el activo ha de producir, como mínimo, una rentabilidad equivalente al uno por ciento (1%) de su valor resulta razonable, y que el fin de la norma fue castigar la tenencia de un capital que, en condiciones de generar ganancias, permanezca improductivo. Por tal motivo, la actora no debió limitarse a demostrar, como lo hizo, que no obtuvo ganancias durante el período en cuestión, sino que era su deber probar, además, que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir rentas.

II. El 30 de noviembre de 2010, V.E. hizo lugar al recurso extraordinario oportunamente interpuesto por la actora y, consecuentemente, revocó la sentencia apelada con remisión a lo resuelto en la causa de Fallos: 333:993, “Hermitage S.A.”, del 15 de junio de 2010, ordenando que se dictase un nuevo pronunciamiento con arreglo a la doctrina de ese precedente (ver fs. 430/430 vta.).

III. A fs. 442/447 vta., la misma Sala IV de la Cámara –con diferente integración– dictó una nueva sentencia el 19 de abril de 2011.

Expresó que el impuesto a la ganancia mínima presunta contempla, como manifestación de capacidad contributiva, la existencia de un patrimonio empresario, del cual se presume que es susceptible de generar ingresos, aun potencialmente hablando.

Con fundamento en el art. 377 del C.P.C.C.N., afirmó que la actora no demostró que sus activos fueran incapaces de producir rentas, ya que sólo aportó como prueba sus estados contables relativos a los ejercicios 1997 a 1999, los cuales, por otra parte, no fueron convalidados por la A.F.I.P.

Expresó que la actora debió haber probado que sus activos no eran susceptibles de generar la ganancia presumida legalmente, como recaudo esencial para quebrar la presunción legal y que, al haber omitido tal extremo, su demanda debía ser rechazada.

IV. A fs. 449/467 vta. la actora interpuso un nuevo recurso extraordinario.

En síntesis, adujo que el “a quo” ignoró lo resuelto por V.E. a fs. 430/430 vta., al insistir con los mismos argumentos de su anterior decisión (fs. 382/385), sin aplicar, como era debido, la doctrina de la Causa “Hermitage S.A.”.

A f. 468, el “a quo” declaró inadmisibile, sin más trámite, dicha apelación.

V. A f. 579, esta Procuración General –en su primera intervención en la causa– se limitó a observar que se había omitido el preceptivo traslado previsto en el art. 257 del C.P.C.C.N.

A fs. 580/581, esa Corte, de conformidad con lo dictaminado, hizo lugar al recurso de hecho oportunamente interpuesto (que tramitó bajo el registro D.212, L.XLVII), dejó sin efecto el Auto de f. 468, y ordenó a la Sala IV que sustanciara la apelación extraordinaria de acuerdo con lo previsto por el código de rito.

VI. A fs. 919/919 vta., la misma Sala IV –con una conformación diferente de las anteriores– rechazó nuevamente el recurso extraordinario de fs. 449/467 vta., sosteniendo ahora que no se había cumplido con el requisito del art. 10 del reglamento aprobado por la AA. 4/07 de V.E., toda vez que el escrito de la actora excedía la cantidad de renglones por página allí estipulado.

Dicha denegatoria originó esta nueva queja, por la cual V.E. me corre Vista a f. 95 de su expediente.

VII. De forma preliminar, debo advertir que las cuestiones relativas al cumplimiento de los requisitos formales de la apelación extraordinaria, así como el de los atinentes a la presente queja, en tanto se vinculan con las pautas regladas en la AA. 4/07, corresponde que sean examinados, en principio, por esa Corte (ver dictamen de este Ministerio Público, “in re”, T.454, L.XLIV, “Tren de la Costa S.A. c/Estado nacional - A.F.I.P.”, del 23 de agosto de 2010).

Si estimara el Tribunal que los defectos que la Cámara reprocha a la apelación de la actora no son esenciales ni importan un obstáculo insalvable para admitirla, podría dejar de lado tales reparos para el caso de Autos y realizar el examen de las cuestiones que aquélla plantea ante vuestro estrado (conf. art. 11 del citado reglamento).

Por otra parte, y en atención a que V.E. ya se expidió sobre el fondo del asunto aquí debatido a fs. 430/430 vta., en la que hizo aplicación de la doctrina de Fallos 333:993, cabe poner de relieve que son los integrantes de esa Corte los que se encuentran en mejores condiciones para desentrañar el alcance de sus propios fallos, especialmente en situaciones como la de Autos, en las que la Procuración General no intervino en forma previa al dictado de dicha sentencia (conf. dictámenes de este Ministerio Público en los casos de Fallos: 324:3.411; 325:2.835; 327:4.994, entre otros).

En tales términos, doy por contestada la Vista conferida.

Buenos Aires, 10 de junio de 2013.

Es copia.

Laura M. Monti.