

**DICTAMEN D.A.T. 27/13**  
**Buenos Aires, 1 de agosto de 2013**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a la ganancia mínima presunta. Determinación e ingreso. Exigibilidad. Resultados negativos continuos.

Sumario:

I. Atento a que nuestro ordenamiento tributario se sustenta en la autodeterminación del impuesto por parte de los contribuyentes, en el presente caso, salvo que existiera una decisión judicial firme emitida por un Tribunal competente que ordenare lo contrario, procederá que la responsable presente las declaraciones juradas correspondientes, autodeterminando el gravamen, cancelando las obligaciones resultantes, si las hubiere, en debido tiempo y forma y, eventualmente, de impugnarse las mismas por parte del Fisco, tendrá la oportunidad de aportar el respaldo probatorio del que intente valerse en sustento de la situación exteriorizada.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca de la procedencia de ingresar el impuesto a la ganancia mínima presunta por el período 2012 y ss., atento a que durante los últimos años los resultados de la sociedad han arrojado pérdidas, circunstancia que desvirtúa la existencia de la ganancia presumida por la norma que lo rige.

A los fines de fundamentar la situación aludida describe los distintos incidentes que a su juicio la determinarían, refiriéndose al contrato de concesión del servicio postal del que fuera concesionaria desde 1997 como a la existencia de reiterados incumplimientos por parte del Estado nacional en su condición de concedente, aduciendo además al impacto negativo en la gestión de cobranza de la compañía derivado del marco socioeconómico del país en el año 2001, circunstancias que la llevaron a solicitar su concurso preventivo en setiembre del mismo año a los fines de mantener la integridad patrimonial y posibilitar la continuidad de la empresa.

Agrega a ello que mediante los Dtos. ..../03 y ..../03, en forma intempestiva y unilateral, el Estado nacional decidió rescindir el contrato de concesión, disponiéndose que: "... haría uso de los bienes afectados al servicio a fin de garantizar la continuidad del servicio público de correo ...", ello sin efectuar pago alguno, medida que motivara la impugnación judicial que se mantiene a la fecha en resguardo de sus derechos.

Por otra parte informa que la sociedad ingresó espontáneamente al Fisco nacional el impuesto en debate por los períodos fiscales 2004 a 2009 y que, atento a que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Hermitage S.A.” declaró la inconstitucionalidad del gravamen por considerar irrazonable su aplicación a una empresa con pérdidas durante varios ejercicios fiscales, situación que guarda identidad con la suya en los citados períodos, el 16/12/10 interpuso ante este organismo acción de repetición del impuesto ingresado en tales períodos.

Respecto del aludido reclamo expresa que fue resuelto a su favor ordenándose la devolución del impuesto ingresado por medio de la Res. Nº .../11, del .../11, emitida por la División ... de la Subdirección General de ...

Como consecuencia de ello y si bien aclara que por el período fiscal 2010 ingresó el impuesto debido a que su vencimiento fue anterior al dictado de la referida resolución, y que lo mismo ocurrió con los anticipos de 2011, ingresos por los que: “... se está presentando la repetición de las sumas ingresadas ...”, plantea “... si corresponde el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta por el período fiscal 2012 y siguientes”.

Respecto del citado planteo, luego de reseñar aspectos que hacen a la caracterización jurídica del impuesto y a los objetivos perseguidos con su implementación, manifiesta que la situación descrita ha generado desde el período fiscal 2003 en adelante tanto pérdidas contables como impositivas, situación que no se ha podido revertir conforme lo demuestran su balance contable y las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, circunstancia que fuera avalada en la resolución de la acción de repetición aludida a partir de su comprobación mediante las verificaciones practicadas por el área operativa pertinente, y que de la proyección de resultados económicos de la compañía surge que también arrojará pérdidas en los próximos ejercicios. En virtud de ello, y en tanto el desapoderamiento de sus bienes e inversiones por el Estado nacional le imposibilita el ejercicio de su actividad, ha desaparecido la posibilidad de generar ingresos futuros anulándose toda capacidad contributiva potencial, por lo que entiende improcedente el ingreso de los anticipos y que la presentación de las declaraciones juradas debe cumplirse sin determinar impuesto, ello a partir del período fiscal 2012.

II. Expuesta la temática traída a consideración, corresponde señalar en primer término que en oportunidad de analizar la admisibilidad formal de la consulta formulada, la Subdirección General de ... mediante, Nota Nº .../13 (SDG ...) del .../13, consideró que la misma reunía los requisitos para su tratamiento con carácter vinculante.

Aclarado ello, en lo que concierne a las normas tributarias implicadas, inicialmente cabe recordar que mediante el dictado de la Ley 25.063, luego prorrogada hasta el 30 de diciembre de 2019, inclusive, por su similar Nº 26.545, se estableció en todo el territorio de la Nación un impuesto a la ganancia mínima presunta, siendo el aspecto objetivo del hecho imponible los activos valuados de acuerdo con las disposiciones legales.

Con respecto al momento de perfeccionamiento del hecho imponible, el art. 1 del decreto reglamentario de la Ley 25.063 y sus modificaciones establece que: “Los contribuyentes del gravamen deberán efectuar sus ingresos tomando como base de cálculo los activos resultantes al cierre de sus ejercicios económicos anuales ...”.

De ello se deduce que el gravamen en trato es un impuesto de base instantánea, pues su base imponible es estática dada en un momento determinado, definido por el legislador,

y que debe esperarse que cada período finalice, no sólo para que la obligación surja, sino para verificar si existe o no el elemento material, exteriorizado por la existencia de activos al cierre superiores al mínimo exento.

Corresponde señalar, asimismo, que la norma legal contempla como sujeto al titular de los bienes gravados al cierre del ejercicio económico a los fines de la imposición en cabeza del mismo, y no prevé exenciones ni tratamientos diferenciados para supuestos como el planeado, es decir, donde una empresa no dispone de los bienes de su titularidad por haber sido despojada de los mismos, o se haya concursado preventivamente u obtenga resultados reiterados de pérdida en sus ejercicios fiscales.

Por su lado, en el art. 5 del decreto reglamentario de la ley en trato se dispone que las empresas en disolución "... continuarán sujetas al pago del gravamen hasta el cierre del ejercicio anual anterior a aquél en que se verifique la distribución final de todos sus bienes". Reseñado sintéticamente el marco tributario en el que se inscribe la situación en trato, deviene necesario precisar las diversas controversias suscitadas en torno al mismo, relativas a la naturaleza jurídica del gravamen y a su aplicabilidad en casos particulares frente a la inexistencia de utilidades que deban tributar el impuesto a las ganancias, las que motivaran el inicio de acciones judiciales planteando la inconstitucionalidad del tributo en dichos supuestos. Así, en el caso "Hermitage S.A.", mencionado por la consultante, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al tener por probado que la contribuyente se encontraba en una situación de pérdida continua, declaró la inconstitucionalidad del impuesto en su aplicación al caso particular al considerar que la presunción absoluta de renta contenida en la ley del gravamen devenía en irrazonable y, por lo tanto, inconstitucional su exigencia al presumir una capacidad contributiva inexistente.

Cabe agregar que los fundamentos en que el Máximo Tribunal sustentara su postura en el precedente mencionado, fueron luego reiterados por el mismo en oportunidad de expedirse en sucesivos planteos judiciales análogos en los que se debatiera idéntica temática a la tratada en aquél.

Sobre el particular, debe señalarse que si bien la existencia de una posible inconstitucionalidad en la aplicación del gravamen excede la esfera de acción del organismo, como consecuencia del fallo aludido surgieron distintos planteos y/o acciones interpuestas ante el mismo por los administrados, que derivaran en la intervención de su máxima área asesora en materia legal, expidiéndose con relación al alcance con el que debe considerarse la doctrina sentada por el citado Tribunal.

Así, en las Actuaciones Nº .../11 y .../11 (DI ...), en cuanto a la inconstitucionalidad del gravamen, observa que la misma "... se produciría cuando frente a la presunción de renta establecida por la ley del impuesto que no admite prueba en contrario se acredite que dicha renta no ha existido, circunstancia que tornaría en irrazonable a la referida presunción, en concordancia con la postura que la Corte Suprema ha adoptado respecto de la naturaleza jurídica del impuesto a la ganancia mínima presunta como impuesto a la renta".

En lo atinente a la obligatoriedad de aplicación de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los citados precedentes administrativos el área legal expresa que: "... la Procuración del Tesoro de la Nación ha señalado que 'Si bien en nuestro sistema institucional los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no deciden en términos generales y abstractos sino con los casos concretos sometidos a

su decisión, la jerarquía del citado Tribunal, el carácter definitivo y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho y la necesaria armonía con el comportamiento de los distintos órganos del Estado son factores que determinan, en principio, la procedencia de que la Administración se atenga a la orientación que sustente la Corte en el ámbito jurisdiccional ...”.

Asimismo, opina que si bien es cierto que la Administración carece de facultades para declarar la inconstitucionalidad de una norma, también lo es “... que una vez que una norma ha sido objeto de aquel grave cuestionamiento por el supremo Tribunal, la Administración se encuentra obligada a acatar tal criterio de dicho Tribunal en todos los casos que posean una similar composición fáctica y probatoria”.

En función de tales consideraciones advierte que: “... la orientación que se desprende de los fallos ... es que cuando se pruebe la inexistencia de ganancias reales, el impuesto a la ganancia mínima presunta no puede ser exigido válidamente”.

A tenor de lo expresado en la intervención que se viene refiriendo, vinculada a una acción de repetición del impuesto, se concluyó que la “... procedencia del reclamo ... deberá ser merituada por el juez administrativo interviniente, en base a las pruebas aportadas por la reclamante y producidas en el expediente, tendientes a dilucidar la existencia o no de rentas en los períodos fiscales por los cuales se intenta la repetición”.

Por otra parte, en oportunidad de analizar una consulta elevada desde el área operativa, vinculada a la aplicación de la doctrina que dimana del pronunciamiento del Tribunal cimero recaído en la causa de marras en el caso de un contribuyente que presentara “sin movimiento” las declaraciones juradas del impuesto en debate, el área asesora jurídica se pronuncia en similares términos mediante la Actuación N° .../11 (DI ...).

En esta ocasión, y en línea con el criterio que venía postulando, el área legal sostuvo que: “... resulta a todas luces evidente que será el juez administrativo interviniente, quien, en cada caso que se encuentre llamado a resolver, deberá ponderar de acuerdo con las reglas de la sana crítica, las circunstancias fácticas comprobadas en el expediente, a los efectos de determinar si han existido o no ganancias reales que puedan originar la obligatoriedad del ingreso del tributo. Caso contrario, deberá abstenerse de exigir el mismo con basamento en la doctrina que se desprende de los precedentes del Máximo Tribunal que han sido objeto de análisis”.

Sentado ello, se estima adecuado mencionar que el pronunciamiento judicial que se viene citando llevó a que la responsable oportunamente incoara la acción de repetición con relación al impuesto que ingresara por los períodos fiscales 2004 a 2009, resuelta a su favor por el organismo.

Sobre el particular, y según surge de la copia de la resolución emitida que se acompañara, el juez administrativo llamado a resolver acogió los lineamientos de nuestra Suprema Corte de Justicia en el precedente de marras con el alcance postulado por el área asesora legal y, verificada la existencia de resultados contables e impositivos negativos en el impuesto a las ganancias en todos los períodos fiscales objeto del reclamo, entendió fehacientemente probado que no ha existido la renta presumida por la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por lo que concluyó que el ingreso del mismo carecía de causa e hizo lugar al reclamo –cfr. fs. 65/81–. Sin perjuicio de dicha solución, el citado funcionario dejó sentado que ante el eventual caso de que prosperasen las acciones judiciales entabladas por la recurrente que tuviesen como

consecuencia recuperar los beneficios económicos de los bienes transferidos al Estado, cabría ponderar su incidencia respecto de los conceptos que se repiten, en la medida en que se reviertan los resultados negativos declarados en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales en trato.

Como derivación de lo hasta aquí expuesto puede apreciarse claramente que la acción antedicha y su resolución por parte del juez administrativo competente, en el marco de facultades que le son propias, dista de la planteada en los presentes obrados no sólo por la vía procedimental en la que se encausa, y los efectos que proyecta, sino, fundamentalmente, por que la cuestión consultada abarca períodos futuros donde los hechos alegados por la firma en torno a su situación en los mismos no son susceptibles de verificación y comprobación fehaciente ex-ante, e importaría acordarles preliminarmente el carácter de irreversibles cuando, en razón de las contiendas judiciales pendientes de resolución que mediarían en el caso, podrían devenir en contingentes. Así, pues, debe recordarse que sólo cabe a la Administración Federal de Ingresos Públicos la aplicación, percepción y fiscalización de la ley del gravamen ateniéndose a sus disposiciones, y que serán contribuyentes del mismo los sujetos respecto de los cuales se verifique el hecho imponible que le atribuye dicha norma, en la medida y condiciones necesarias que la misma prevé para que surja la obligación tributaria.

Al mismo tiempo procede señalar que en nuestro ordenamiento tributario el pago de impuestos, la presentación de las declaraciones o las obligaciones fiscales en general se sustentan en su autodeterminación por parte de los contribuyentes y/o responsables, es decir que de la idea de autodeterminación deriva la facultad del administrado de considerar y definir la situaciones con alcance tributario que lo involucran, ello dentro de los límites de la normativa vigente.

En ese sentido, puede alegarse que la declaración jurada formulada por el contribuyente determina la existencia y medida de la obligación tributaria, obligándolo por lo que en ella se declara, y es oponible al Fisco, en tanto éste no la impugne por el procedimiento de determinación de oficio, lo que implica que dicha declaración jurada no tiene efectos liberatorios de la obligación pues queda sujeta a la verificación que lleve a cabo la Administración Tributaria, quien podrá impugnarla y determinar el tributo correspondiente y exigir su ingreso.