



*Poder Judicial de la Nación*  
**CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL**  
**- SALA IV -**

**Expte. N° CAF 68210/2017/CA1-CA2: “PAMPA ENERGÍA S.A. C/ EN-AFIP-DGI S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”.**

En Buenos Aires, a                    de julio de 2022, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala IV de esta Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a efectos de conocer el recurso interpuesto en los autos “**PAMPA ENERGÍA S.A. C/ EN-AFIP-DGI S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO**”, contra la sentencia del 2/11/2021, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara Marcelo Daniel Duffy dijo:

1º) Que por sentencia del 2/11/2021, el *a quo* **hizo lugar** a la acción promovida por Pampa Energía S.A. y declaró la falta de capacidad contributiva de la actora en el período fiscal correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2016 (en adelante, “*período fiscal irregular 2016*”). Impuso las costas a la demandada vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Para resolver como lo hizo, explicó que la accionante había solicitado la declaración de inconstitucionalidad del art. 6º del Título V de la ley 25.063, que instauró el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, con respecto al período fiscal irregular 2016 y de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “*Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional -Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos -Título 5- ley 25.063 s/proceso de conocimiento*” (Fallos: 333:993).

Puntualizó que en el referido precedente, luego confirmado en “*Diario Perfil S.A. c/ AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva*”, sentencia del 11/2/2014, el Superior Tribunal había delimitado la naturaleza jurídica del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y explicado que: **(i)** se sustentaba en la presunción de una ganancia mínima; **(ii)** se había diseñado un esquema de interrelación entre ese impuesto y el Impuesto a las Ganancias, con el fin de asegurar en todos los casos un ingreso fiscal mínimo; y **(iii)** el impuesto cuestionado tenía dos características: (a) la presunción alcanzaba por igual a una diversidad de sujetos pasivos que tenían las más variadas formas de organización y que se dedicaban a una pluralidad de actividades económicas distintas; y (b) la imposición, en cuanto al activo



gravado en el país, recaía sobre aquellos bienes cuyo valor en conjunto superaba la suma de \$ 200.000. Asimismo, la Corte había señalado que el legislador, sin tener en cuenta las modalidades de cada explotación, había supuesto —sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos— que *en todos los casos* obtendrían una renta equivalente al 1% del valor de aquéllos, impidiendo que el contribuyente, en un caso concreto, pudiera probar que no había obtenido la ganancia presumida por la ley. Ante dicho razonamiento, había sostenido 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*”. En ese entendimiento, el *a quo* señaló que, ante una comprobación fehaciente de que no había existido la ganancia presumida por ley, la Corte había resuelto la inaplicabilidad del impuesto.

A continuación, el magistrado explicó que la “capacidad contributiva” denotaba una aptitud de las personas para pagar los tributos. En ese escenario, refirió que del informe pericial y de las contestaciones del experto a las impugnaciones se desprendía: (i) que, en el período fiscal irregular 2016, la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias había arrojado *quebranto impositivo* por un importe de \$ **583.853.875**; y (ii) que la actora registró pérdidas en dicho ejercicio. En función de tales circunstancias y de lo resuelto por el Alto Tribunal, concluyó que se encontraba acreditada la inexistencia de “ganancia presunta” por la ausencia de capacidad contributiva, presupuesto que legitimaba el cobro del tributo de marras.

**2º)** Que, disconforme con este pronunciamiento, **la demandada** interpuso recurso de apelación el 9/11/2021, que fue concedido libremente el 10/11/2021.

Puestos los autos en la Oficina, expresó sus agravios el 16/12/2021, que fueron contestados por su contraria el 3/2/2022.

**3º)** Que, en primer lugar, la recurrente se agravia respecto de la admisibilidad formal de la acción intentada. Explica que no hay oscuridad, confusión, estado de incertidumbre ni falta de certeza en el caso, por cuanto existe una norma con rango de ley clara, concreta y específica que impone el pago del tributo unívocamente sobre los activos. Aduce que vincular el pago del impuesto cuestionado con la capacidad contributiva y los





*Poder Judicial de la Nación*  
**CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL**  
**- SALA IV -**

**Expte. N° CAF 68210/2017/CA1-CA2: “PAMPA ENERGÍA S.A. C/ EN-AFIP-DGI S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”.**

quebrantos es una distorsión y desvió del tema central que soslaya el debido proceso y evita cumplir con el *solve et repete* y la tasa de justicia.

Por otra parte, refiere que la sentencia ha efectuado un análisis deficiente de las circunstancias de hecho y derecho consideradas en “*Hermitage S.A.*”, ya que en dicho precedente se había acreditado la “*falta de capacidad contributiva*” situación que no se da en autos. En efecto, indica que los estados contables especiales RG (AFIP) 3363 arrojaron una utilidad — resultado positivo— de \$ 98.000.000; y los estados contables individuales, conforme a las normas NIIF, determinaron una ganancia de \$ 639.000.000. En este sentido, sostiene que el *a quo* yerra al considerar que la simple existencia de un quebranto de ejercicio acredita la ausencia de capacidad contributiva, toda vez ello sólo implica la inexistencia de Impuesto a las Ganancias a ingresar y no la pérdida en el ejercicio. Cita doctrina para fundar su posición.

Manifiesta que el hecho imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta es la titularidad de determinados activos, que son gravados en la forma prevista por la ley *iure et de iure*. En este orden de ideas, señala que el legislador instauró el impuesto sobre la base de considerar que los activos afectados a una actividad económica eran potencialmente aptos para generar una renta, y concluye que la ley 25.063 no grava la renta del contribuyente por lo que no debe ser tenida en cuenta para la determinación del tributo.

Además, manifiesta que la firma acumuló quebrantos provenientes de otras sociedades producto de una reorganización societaria.

Finalmente, realiza una reseña de la actividad de la actora y de la adquisición de Petrobras, y sostiene que obtuvo enormes ingresos y que se encuentra lejos de ser una empresa improductiva, por lo que sostiene que no se dieron los presupuestos para aplicar la doctrina emanada del fallo “*Hermitage S.A.*”.

Por todo lo expuesto, concluye que el pronunciamiento apelado resultó arbitrario y afectó su derecho de defensa.

**4º) Que, el 8/2/2022 se confirió vista al señor Fiscal General para que se expidiera respecto de la inconstitucionalidad involucrada en autos, que fue respondida el 10/2/2022.**



En dicha oportunidad, el representante fiscal refirió que el caso podía resolverse con arreglo a los principios que la Corte federal había expuesto en los precedentes “*Hermitage S.A.*”, “*Diario Perfil S.A.*” citados, y “*Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI*”, este último del 19/3/2014.

En esa línea, precisó que en dichos pronunciamientos se habían tenido especialmente en cuenta las circunstancias fácticas y probatorias en torno a la comprobación de la renta presumida legalmente *en cada caso en particular*. Sobre tal base, concluyó que el análisis de la cuestión remitía a la apreciación de un asunto que resultaba ajeno al cometido legalmente atribuido al Ministerio Público Fiscal (arts. 1º y 31 de la Ley N° 27.148), por lo que si el Tribunal consideraba que la actora había demostrado debidamente la inexistencia de renta en el período fiscal bajo análisis, debía admitir el planteo constitucional formulado a la luz de la doctrina de la Corte *supra* citada.

5º) Que, de los temas que se someten a consideración, corresponde tratar, en primer término, el agravio atinente a la **admisibilidad formal de la vía intentada** por la empresa actora. En este punto, el Fisco Nacional sostiene que no resulta idónea, toda vez que no se configura en el caso un estado de incertidumbre o falta de certeza.

Corresponde recordar que la presente acción se encuentra dirigida a determinar si corresponde o no la aplicación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al período fiscal irregular 2016 y, en su caso, si debe declararse inconstitucional el art. 6º del Título V de la ley 25.063, de conformidad con lo resuelto por la Corte en “*Hermitage S.A.*”.

A tales fines, en lo atinente a si se verifica un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, es dable recordar que, en este tipo de procesos constitucionales, *ese requisito se configura cuando no se está seguro de si la norma en cuestión es acorde a la Constitución Nacional* (Fallos: 310:606; 322:2598; 330:2739; 331:337, 400 y 718; entre otros). Ello es lo que sucede en la especie, pues la actora pretende aventar la incertidumbre sobre la constitucionalidad de la norma *supra* citada.

Asimismo, el Alto Tribunal ha dicho que la acción declarativa de inconstitucionalidad constituye una vía idónea a fin de precaver los efectos de la aplicación de normas a las que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal (“*Reckitt Benckiser Argentina SA*





*Poder Judicial de la Nación*  
**CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL**  
**- SALA IV -**

**Expte. N° CAF 68210/2017/CA1-CA2: “PAMPA ENERGÍA S.A. C/ EN-AFIP-DGI S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”.**

*c/Pcia. de Bs. As. s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sent. del 5/8/2014).*

En esta línea, la Cámara afirmó que cuando la acción meramente declarativa tiende a buscar certeza en cuanto a la violación o no de la Constitución (sea directa o indirectamente, por violación de su jerarquía), y en definitiva, cuando la acción meramente declarativa es “de inconstitucionalidad”, la incertidumbre radica en si la decisión adoptada es acorde o no a los preceptos de la Ley Fundamental; esto es, lo que configura la situación de incertidumbre que requiere el artículo 322 del código de rito (*“Central Térmica Loma De La Lata SA c/ EN-AFIP DGI-(Ley 25043) s/Proceso De Conocimiento”*, sentencia del 30/8/2016).

En consecuencia, *no* resulta acertado colegir que la declaración de inconstitucionalidad que persiguió la actora *contrarie el estado de incertidumbre* requerido por el art. 322 del CPCCN. Por ello, corresponde desestimar el agravio del Fisco Nacional aquí analizado.

**6°) Que, con relación al fondo del asunto**, el *a quo* consideró que eran plenamente aplicables al pleito los lineamientos fijados por la Corte *in re “Hermitage S.A.”*.

En ese proceso, tuvo en cuenta que con el “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta” se había intentado captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, *con abstracción de que efectivamente se hubiera generado* y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario.

Recordó que, *como principio general*, no era objetable que el legislador utilizara la técnica de las presunciones al establecer un tributo; aunque, para evitar situaciones inicuas, su uso debía limitarse a aquellos casos en que existiesen circunstancias especialísimas que lo justificasen.

Señaló que el tributo en examen pesaba sobre un universo de actividades heterogéneas —sin consideración a particularidad alguna— y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos; y que el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que podían adquirir explotaciones tan diversas y sin dar fundadas razones para impedir la prueba



en contrario, había supuesto —sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos— que dichas explotaciones, *en todos los casos*, obtendrían una renta equivalente al 1% de su valor.

Entendió que *la iniquidad de esta clase de previsión* se ponía en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no había existido.

Con relación a este último punto, la Corte ha dicho 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” (“Diario Perfil S.A. c/ AFIP –DGI s/ Dirección General Impositiva”, *supra cit.*).

En definitiva, y atendiendo a las particulares circunstancias que se presentaban en aquel pleito, se advertía que la pericia contable producida —no objetada por las partes— había sido concluyente en cuanto a la inexistencia de una “ganancia presunta”, debido a la comprobación de pérdidas durante los períodos objeto de reclamo. Por lo que el Alto Tribunal concluyó que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin procurado no respetaba el principio de razonabilidad de la ley y, por lo tanto, que la norma impugnada era inconstitucional en su aplicación al caso.

7º) Que, esta situación es la que se configura en la especie, toda vez que de las conclusiones de la pericia surge que el resultado impositivo del período fiscal irregular 2016 arrojó un *quebranto* de \$ **583.853.875,34** (v. presentaciones del 30/11/2020 y 10/3/2021). Por su parte, el experto informó que *el monto de quebrantos trasladables* en el Impuesto a las Ganancias, acumulados al finalizar el mencionado ejercicio, ascendía a \$ **2.162.938.919,92**; y que en la liquidación proforma correspondiente al período fiscal en trato no se había computado como pago a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el Impuesto a las Ganancias del mismo período fiscal (fs. 438/vta. y presentación del perito del 10/3/2021).

Con respecto a las objeciones efectuadas sobre el registro simultáneo de utilidad contable y pérdida impositiva en un mismo período fiscal, sin perjuicio de la jurisprudencia de otros tribunales mencionada por el





*Poder Judicial de la Nación*  
**CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL**  
**- SALA IV -**

**Expte. N° CAF 68210/2017/CA1-CA2: “PAMPA ENERGÍA S.A. C/ EN-AFIP-DGI S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”.**

recurrente en su escrito del 16/12/2021, esta Sala tiene dicho que los precedentes de la Corte *supra* reseñados no requieren demostrar el deterioro contable en los términos esgrimidos por el Fisco Nacional (cfr. esta Sala *in re* “*Central Térmica Loma de La Lata Sociedad Anónima c/ EN-AFIP-DGI y Otros s/ Dirección General Impositiva*”, sent. del 24/08/16, cuya impugnación por parte del Fisco Nacional a través del remedio federal fue desestimada por la Corte el 13/6/2017; “*Saisha SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, sent. del 5/3/2020; y “*Asociación Civil La Isla SA (TF 30365-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, sent. del 17/5/2022).

En este escenario corresponde concluir, siguiendo el criterio jurisprudencial definido por el Alto Tribunal, que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin procurado no respeta el principio de razonabilidad de la ley y, por lo tanto, las normas impugnadas resultan constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara (esta Sala, *in re* “*Oleoducto Transandino (Argentina) SA c/EN –AFIPDGI ley 11.683 art. 82 y otros*”, sent. del 10/2/15; en el mismo sentido, esta Sala *in re* “*Central Térmica Loma De La Lata S.A.*”, *sup. cit.*).

Por su parte, con relación a que la firma acumuló quebrantos provenientes de otras sociedades producto de una reorganización societaria, el Fisco Nacional se limitó a tildarlo de incorrecto *sin acreditar la veracidad de tales dichos*, lo que constituye una mera discrepancia carente de un adecuado desarrollo argumental, circunstancia que justifica la desestimación del agravio.

Por último, respecto de lo afirmado en torno a que la actora obtuvo pingües beneficios y que se encontraba lejos de ser una empresa improductiva, las aseveraciones resultan producto de una visión exclusiva de la demandada, sin que se encuentren respaldadas por elementos de convicción a tal fin.

En esta línea, cabe recordar que se ha producido en autos una pericia contable, y resulta razonable otorgar primacía a las conclusiones del auxiliar de justicia por sobre las afirmaciones efectuadas unilateralmente por el Fisco; máxime, cuando (como se dijo) dichas alegaciones no aparecen avaladas por documentación pertinente.



En función de todo lo expuesto, **VOTO** por:

Rechazar el recurso deducido por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravio, con costas a la vencida (art. 68, primera parte, del C.P.C.C.N.).

Los señores jueces de Cámara Rogelio W. Vincenti y Jorge Eduardo Morán adhirieron al voto precedente.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, este Tribunal **RESUELVE**:

Rechazar el recurso deducido por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravio, con costas a la vencida (art. 68, primera parte, del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

**MARCELO DANIEL DUFFY**

**JORGE EDUARDO MORAN**

**ROGELIO W. VINCENTI**

