



MONTI  
Laura  
Mercedes

Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes  
Fecha: 2023.10.18 10:08:23 -03'00'

**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

S u p r e m a C o r t e :

-I-

Del sistema de consulta web del Poder Judicial de la Nación, al que se referirán las citas siguientes, surge que el 18 de febrero de 2021, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala I) confirmó el pronunciamiento de la instancia anterior y, en consecuencia, hizo lugar a la demanda que había deducido Endesa Costanera S.A. (seguidamente, Endesa) contra la AFIP, a fin de que se le restituyeran las sumas abonadas en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP, en adelante) por los ejercicios fiscales 2006, 2008 y 2010.

Para así decidir, señaló que se encontraba fuera de debate que en los períodos involucrados la actora había registrado pérdidas contables y declarado impuesto a las ganancias de "*signo positivo que no fue ingresado por haber sido compensado con quebrantos anteriores*" (cfr. pto. VIII de la sentencia).

Indicó que el agravio del Fisco se centró en que Endesa había exteriorizado un resultado positivo en sus declaraciones juradas de impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2006, 2008 y 2010 y, por ende, debía abonar el IGMP.

Luego de reseñar los precedentes de V.E. registrados en Fallos: 333:993 y 337:62, señaló que para determinar si se había producido la renta presumida por la ley del IGMP, resultaba necesario indagar en los registros contables de la sociedad durante los ejercicios comerciales en disputa, dentro de los

cuales se hallaba el estado de resultados que refleja los ingresos, gastos, beneficios y pérdidas.

A partir de ello, estimó que carecía de relevancia el resultado del impuesto a las ganancias en esos períodos pues, según indicó, se trata de un tributo diferente, con una dinámica específica para determinar la materia imponible y cuyas particularidades no podían ser transferidas en la manera propuesta por el Fisco.

Añadió que la línea argumental expuesta por el ente recaudador se encontraba dirigida a relativizar el contenido de los registros contables y erigir a la declaración del impuesto a las ganancias en el fundamento exclusivo de su posición.

Así, sostuvo que el dato que tornaba irrazonable la presunción contenida en la ley del IGMP radicaba en que en los períodos 2006, 2008 y 2010 no había existido la ganancia presumida por aquella norma.

Por último, y en relación con la tasa de interés, sostuvo que el art. 4° de la resolución 314/04 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación, cuya aplicación había solicitado el fisco, consagraba una distinción en detrimento de los particulares, por lo que las sumas aquí discutidas debían ser restituidas con los intereses calculados de acuerdo a la tasa pasiva que publica el Banco Central de la República Argentina.

## -II-

Disconforme con tal pronunciamiento, el Fisco interpuso recurso extraordinario, que fue concedido en relación con la cuestión federal involucrada y denegado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento (cfr. resolución del 11 de mayo de 2021).



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

En primer lugar, considera que la cámara yerra al interpretar la normativa aplicable y los precedentes jurisprudenciales que cita.

En este punto, sostiene que, si bien en los períodos discutidos la actora tuvo pérdidas contables, había obtenido ganancias impositivas en cada uno de ellos.

Añade que, contra esos resultados positivos, la empresa computó quebrantos acumulados provenientes de ejercicios anteriores, lo que determinó la ausencia de saldo a ingresar en concepto de impuesto a las ganancias.

En esta línea, arguye que el cómputo de los quebrantos correspondientes a períodos anteriores no implica la ausencia de capacidad contributiva de la actora en el lapso discutido, por lo que la situación controvertida en el *sub lite* difiere de la resuelta en Fallos: 333:993 y 337:62, ya que, según su parecer, Endesa obtuvo la ganancia impositiva presumida por la ley del IGMP.

Por último, cuestiona la tasa de interés fijada por la cámara.

-III-

A mi modo de ver, el recurso extraordinario es procedente toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia y validez constitucional de normas de carácter federal y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es adversa al derecho que el apelante sustenta en ellas (art. 14, inc. 1° y 3°, de la ley 48).

En este punto, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

De modo preliminar, considero necesario destacar que no ha sido objeto de controversia que la actora experimentó pérdidas en sus balances contables de los ejercicios 2006, 2008 y 2010 pero, simultáneamente, reflejó resultados positivos en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de esos períodos. Sin embargo, y como consecuencia de computar los quebrantos acumulados provenientes de años anteriores, no debió ingresar saldo alguno en concepto de impuesto a las ganancias.

En esos términos, considero que la cuestión ventilada en esta causa resulta sustancialmente análoga a la ya estudiada en Fallos: 333:993 y 337:62, a cuyos fundamentos me remito, en cuanto fueren aquí aplicables.

No obsta a lo expuesto el argumento vertido por el Fisco en su recurso extraordinario, quien funda su pretensión de cobro del IGMP únicamente en el resultado positivo exteriorizado por la actora en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos 2006, 2008 y 2010.

Así lo pienso pues, como ya señaló V.E., el IGMP fue diseñado sobre la base de un esquema de interrelación con el impuesto a las ganancias y contempló, como hipótesis de incidencia, la presunción -para todos los casos- de una ganancia mínima presunta en cabeza del contribuyente a partir de la



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

existencia y mantenimiento de sus activos (Fallos: 333:993, cons. 10).

De este modo destacó esa Corte 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"* (Fallos: 333:993, consid. 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"* (Fallos: 333:993, consid. 16).

Bajo este punto de vista, como ya señalé, se encuentra fuera de debate que la actora registró pérdidas en sus balances contables de los períodos 2006, 2008 y 2010 y que, como consecuencia del cómputo de los quebrantos acumulados en ejercicios anteriores, tampoco debió abonar suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias en dichos ejercicios.

Tales elementos resultan, en mi parecer, suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de Fallos: 333:993, que *"... aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido"*.

Una postura contraria, que tenga por comprobada fehacientemente la renta mínima presumida por la ley del IGMP únicamente sobre la base del resultado positivo exteriorizado en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, soslayando el cómputo de los quebrantos acumulados de ejercicios

anteriores, implicaría restarle eficacia a esta mecánica en los términos en que ha sido contemplada en la ley del impuesto a las ganancias, tributo con el cual el IGMP se interrelaciona (Fallos: 333:993, cons. 10).

En efecto, tal como se sostuvo en Fallos: 335:1923, el cómputo de los quebrantos provenientes de ejercicios anteriores previsto en la ley del impuesto a las ganancias busca morigerar la carga del gravamen en forma equitativa, de manera que el Estado tenga en cuenta tanto las pérdidas como las ganancias que puedan obtener los sujetos pasivos del tributo en más de un ejercicio fiscal.

En esta línea, el quebranto *"es el resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado al cierre de un ejercicio, y que, por cierto, debe ponderarse a la luz de los anteriores y los posteriores; porque el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro"* (Fallos: 279:247, cons. 22° del voto en disidencia de los jueces Risolía y Argúas. Subrayado añadido).

Desde esa perspectiva, forzoso es colegir que reclamar el pago del IGMP únicamente sobre la base del resultado positivo exteriorizado en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, prescindiendo del cómputo de los quebrantos acumulados que determinan la inexistencia de tributo a ingresar, importa desconocer la intención del legislador de ponderar los resultados del giro económico a la luz de los ejercicios anteriores y posteriores para así *"morigerar la carga del gravamen en forma equitativa"* (Fallos: 335:1923) y, simétricamente, presumir una ganancia mínima que no existe.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

Ratifica esa inferencia la doctrina de V.E. que explica que, tratándose de un sistema politributario, la inteligencia de las leyes que lo constituyen debe tender a su equilibrio y perfección; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente en sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo (Fallos: 184:5 y 327:1051).

-V-

En lo relativo a los agravios del Fisco Nacional referidos a la tasa de interés aplicada por la sentencia recurrida, entiendo que dichos planteos resultan sustancialmente análogos a los ya examinados en mi dictamen de la causa CAF 37527/2016/CA1-CS1, "*Thomas de Sudamérica SA C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 21 de diciembre de 2018, a cuyos términos me remito en cuanto fueren aquí aplicables.

-VI-

Por los fundamentos aquí expuestos, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario.

Buenos Aires, de octubre de 2023.