

///nos Aires, 16 de mayo de 2023.- JMVC

**Y VISTOS**, estos autos caratulados: "Empresa Naviera Petrolera Atlántica S.A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", y

**CONSIDERANDO:**

I.- Que, en fecha [16/12/2021](#) y aclaratoria de fecha [1/06/2022](#), el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió hacer lugar a la demanda de repetición interpuesta por la firma actora, con costas.

Asimismo, ordenó a la Dirección General Impositiva que practique liquidación conforme a las pautas indicadas en el considerando VIII, en el término de 30 (treinta) días.

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo integró mayoría con el voto de los doctores Porporatto y Guzmán.

El Vocal instructor trató la improcedencia de la demanda de repetición por retardo planteada por el Fisco Nacional señalando que -previa transcripción de lo establecido en el art. 81 de la L.P.T.- la actora interpuso la presente acción en fecha 27/12/2017 y, transcurridos tres meses sin que el organismo haya emitido resolución, el 17/05/2018 presentó el recurso por retardo ante el T.F.N.

Por ser ello así, concluyó que la interposición del reclamo se ajustó a lo prescripto por el procedimiento indicado por la norma, aclarando que la misma no exige la presentación de pronto despacho como lo sugiere el demandado, por lo que concluyó que corresponde rechazar el planteo efectuado.

Acto seguido, procedió al análisis del fondo de la cuestión.

Así recordó que la actora intentó la repetición de las sumas ingresadas en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (I.G.M.P.) correspondientes a los períodos 2011 a 2016, ambos inclusive.

Indicó que la actora señaló que en los ejercicios fiscales mencionados no obtuvo ganancia sino, por el contrario quebranto y, por lo tanto, abonar un tributo sobre la base de una situación de pérdida menoscaba importantes principios jurídicos que gobiernan la materia fiscal en detrimento del derecho de propiedad del contribuyente, considerando que es de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N. del fallo "Hermitage S.A."; mientras que el Fisco Nacional destacó que la aplicabilidad al caso de la doctrina que se desprende del citado fallo, como también de posteriores pronunciamientos de la Corte Suprema relativos a la misma temática y en los que se remitió al fallo "Hermitage S.A.", dependerá de que se compruebe en cada caso en particular, que las circunstancias fácticas que se presenten sean sustancialmente idénticas a tal precedente.

Luego, consideró que la cuestión litigiosa debe examinarse dentro del cuadro argumental abierto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re*, "Hermitage S.A.", de fecha 15/06/2010 (*Fallos*: 333:993) y recordó que en dicho



pronunciamiento la Corte puntualizó que: *"La peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario..."*.

Acto seguido, transcribió sendos pasajes del pronunciamiento en cita y resaltó que el Máximo Tribunal ha dejado establecida la pauta rectora a tener en cuenta a fin de subsumir posteriores casos en la doctrina allí establecida, esto es, la comprobación fehaciente de que la renta presumida por la ley no ha existido. Para luego agregar que, atento que la doctrina sentada por nuestra Corte Suprema de Justicia remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, a fin de discernir si -tal como lo pretende la actora- se encuentra afectado en el caso concreto el principio de capacidad contributiva, corresponde pues el análisis de las probanzas colectadas en estos actuados.

Sentado lo anterior, señaló que a raíz de la demanda de repetición presentada ante el organismo fiscal el 27/12/2017 por la suma de \$ 12.654.566,22 que considera la actora pagada sin causa por el I.G.M.P. por los períodos fiscales 2011 a 2016, dicho organismo inició una fiscalización por las determinaciones del Impuesto a las Ganancias de tales años.

Luego, tras analizar las actuaciones administrativas, remarcó que la inspección concluyó que del análisis efectuado, los resultados "contables" e "impositivos" acaecidos en los ejercicios comerciales fiscalizados (años 2011 a 2015), surge que los mismos no generaron beneficios ni utilidades, como así tampoco reflejan una capacidad contributiva a favor de la responsable, quedando pendiente de análisis la operatoria total del financiamiento que da lugar al quebranto tanto contable como impositivo.

En cuanto al período 2016, refirió que la fiscalización entendió que corresponde tributar el I.G.M.P., en atención a que en el balance impositivo se reflejó un saldo positivo.

Por otra parte, indicó que de la pericia practicada surge que en cuanto a la operatoria del financiamiento que diera lugar a los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias, por los períodos 2011 a 2015, se corresponde con dos préstamos contraídos en el exterior del país. Asimismo, concuerdan los peritos en que tal operatoria de financiamiento es correcta y normal en los mercados financieros, que está avalada por la existencia de bienes de capital y corresponde con lo que resulta de los estados contables y de las respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias.



Con respecto al período 2016, el perito propuesto por el Fisco, señaló que hubo resultado impositivo positivo, mientras que el perito la actora, sostuvo que para el período 2016, la empresa tuvo pérdidas contables por la suma de \$ 11.221.261, quebrantos acumulados y presentó un alto grado de endeudamiento, tal como surge de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y los estados contables de dicho período.

En cuanto a la impugnación del informe efectuado por la representación, fiscal, respecto del período 2016, en particular en cuanto a lo manifestado por el perito de la actora, consideró que corresponde rechazarla. Ello, en base al mencionado precedente "Hermitage S.A." y también al caso "Diario Perfil S.A." (Fallos: 337:62), en los que la Corte Suprema de Justicia tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los períodos fiscales discutidos para declarar la inconstitucionalidad del I.G.M.P.

Ello así, ya que en la causa "Diario Perfil S.A.", la Corte Suprema consideró que la empresa había registrado "pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/9)" y un quebranto en su declaración jurada del impuesto a las ganancias en el en el primero de esos períodos (considerando 10), a partir de cuyos elementos -no desvirtuados por otras pruebas ni rebatidos por el Fisco- concluyó que resultan suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso "Hermitage S.A.", que "aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido".

Dicha situación, según su comprensión, es la misma que se presenta en este caso, donde existieron pérdidas contables en los años fiscales 2011 a 2016 y quebrantos impositivos en los períodos 2011 a 2015.

Concluyó que, en particular, en los períodos 2011 a 2015 la actora obtuvo en cada uno de los ejercicios sendas pérdidas contables e impositivas, en tanto que en el año fiscal 2016 se produjo pérdida contable y una utilidad impositiva, que fue absorbida por el quebranto proveniente del ejercicio anterior, situación que no fue desvirtuada por otras pruebas ni rebatida por el Fisco que se limitó a citar el fallo dictado por la Sala IV de esta Cámara en el caso "Diario Perfil S.A.", que fue revocado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por todo lo expuesto, consideró que en el caso no ha existido la renta presumida por el I.G.M.P., por lo que corresponde hacer lugar al pedido de repetición formulado por los períodos 2011 a 2016, ambos inclusive, con más los intereses desde la interposición del reclamo administrativo hasta su efectivo pago, a la tasa de interés pasiva promedio, publicada mensualmente por el B.C.R.A. (cfr. Fallo Plenario del T.F.N.: "Dálmene Siderca S.A.I.C.", del 27/12/1993), con costas.

Por su parte, la Dra. Gómez compartió lo decidido en lo que respecta a la repetición de los períodos 2011 a 2015, pero disintió en lo que se refiere a los montos pretendidos por el período 2016.



Por último, la Dra. Guzmán adhirió al voto del Dr. Porporatto.

De resultas de la votación practicada, el T.F.N. resolvió, por mayoría, hacer lugar a la demanda de repetición interpuesta, con intereses calculados a la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A. y costas.

III.- Que contra lo así resuelto, el Fisco Nacional interpuso [apelación](#) y [expresó agravios](#).

La contraparte [contestó](#) el traslado conferido.

IV.- Que el Fisco Nacional en su memorial señaló que respecto de los períodos fiscales 2011 a 2015, no tiene objeciones que formular, toda vez que coinciden los criterios del Fisco como de los peritos, con lo resuelto por el Tribunal *a quo*.

En cambio, y de conformidad con lo expuesto por la Dra. Gómez en su voto en minoría, discrepó con lo decidido en punto al período fiscal 2016; ello por cuanto, en ese año si bien se registró pérdida contable, también se produjo una utilidad impositiva.

De allí el agravio, por cuanto considera que la sentencia -por conducto del voto de la mayoría- incurre en un evidente error en la apreciación de los hechos, que se traslada a la aplicación del derecho vinculado a aquellos, tergiversando las normas aplicables al pretender dar a las mismas un sentido impropio, más allá de lo que resulta de una razonable apreciación de sus términos.

Indicó que, del informe de inspección anejado a la causa surge que: *"...del análisis efectuado, los resultados "contables" e "impositivos" acaecidos en los ejercicios comerciales fiscalizados, años 2011 a 2015, surge que los mismos no generaron beneficios, ni utilidades, como así tampoco reflejan una capacidad contributiva a favor del responsable..."*, para luego señalar que: *"...En cuanto al período 2016, entiende la fiscalización que corresponde tributar el I.G.M.P., en atención a que en el balance impositivo reflejó un saldo positivo..."*.

Al respecto, consideró que resulta incongruente la sentencia del T.F.N. por cuanto no tuvo en cuenta, a los efectos de confirmar la pretensión fiscal, que la contribuyente registró utilidades impositivas en el período fiscal 2016, siendo que de ese modo, la decisión se aleja de la premisa que el Tribunal propuso para analizar el caso.

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia a decidido en los casos "Hermitage S.A." y "Diario Perfil S.A.", que la doctrina que de allí emana no resulta lisa y llanamente aplicable a cualquier supuesto, sino que resulta sólo aplicable al caso concreto, en la medida en que se llegue a acreditar la pérdida del ejercicio fiscal de los períodos cuestionados. De otro modo, no alcanza para desvirtuar la presunción de capacidad de los activos de producir ganancias, tal la previsión del legislador al sancionar la ley 25.063.



En el caso concreto, prosiguió, dicha presunción normativa no resulta irrazonable o contraria a los principios de la tributación, por lo que corresponde de conformidad con la doctrina que surge de los precedentes del Alto Tribunal ya citados, revocar parcialmente la sentencia apelada en lo que respecta al período fiscal 2016, con costas.

Por otra parte, también se quejó por la aplicación de la tasa de interés fijada en la sentencia.

En tal sentido, manifestó que el Tribunal Fiscal aplicó lo dispuesto por el fallo plenario: "Dálmine Siderca S.A.I.C.", sin tener en cuenta que para los períodos anteriores al 1/08/2019, se debe aplicar la tasa de interés del 0,50% mensuales establecida por la Resolución MEyP N° 314/04 y su modificatoria Resolución MEyFP N° 841/2010 y para los períodos posteriores la tasa de interés establecida por la Resolución ME N° 598/2019, que es para cada trimestre calendario, la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre.

De este modo, la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal respecto a la tasa de interés aplicable para el cálculo de los intereses resarcitorios, no se ajusta a derecho y amerita ser revisado ante la Alzada, en tanto no resulta de una interpretación razonable del derecho aplicable al caso, ya que en los supuestos de repeticiones la tasa de interés que debe utilizarse, es aquella que establece la Secretaria de Hacienda.

Señaló que es evidente que en autos, el sentenciante se apartó de lo dispuesto por las normas vigentes, por cuanto existe una ley especial que determina los intereses aplicables a supuestos como el de marras, que son los establecidos por las resoluciones del Ministerio de Economía.

Y concluyó diciendo que tal decisión afecta gravemente la división de poderes, toda vez que crea un régimen de privilegio o excepción, en tanto beneficiaría al contribuyente con la liquidación de una tasa diferente, tanto en porcentaje como en concepción de la naturaleza misma a la que se aplica, perjudicando al Estado y, del mismo modo, contradiciendo todos aquellos casos donde las normas implicadas fueron aplicadas al resto de los contribuyentes (citó normas del Código Civil y jurisprudencia que consideró aplicable al caso).

Advirtió que la Resolución N° 598/19 no dispone su aplicación retroactiva, sino que establece la fecha exacta en la que empezará a surtir efectos hacia el futuro, por ello -a los fines del cálculo de intereses- deberá observarse el lapso temporal de cada resolución ministerial.

En consideración de lo expuesto, concluyó que corresponde la aplicación de la tasa de interés fijada mediante resoluciones ministeriales para los supuestos



en los que se ordene la repetición de tributos, discriminada por los períodos fiscales correspondientes.

Por ello, solicitó que se revoque parcialmente la sentencia recurrida en relación al período fiscal 2016 y a la tasa de interés a aplicar, en lo que ha sido materia de agravios, imponiendo las costas en ambas instancias a la actora.

**V.-** Que, con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Confecciones Cordido y Sabattini S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 51.313/2019, del [12/12/2019](#), entre otros).

**VI.-** Que en autos se discute -en forma parcial actualmente- la procedencia de la demanda por retardo de repetición interpuesta por la actora, respecto al reclamo administrativo presentado en fecha 27/12/2017 ante la Agencia N° 51 de la Dirección Regional Palermo, solicitando la devolución de los montos pagados en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos fiscales 2011/2016, más los intereses resarcitorios correspondientes.

Con en fecha 17/05/2018, la actora dedujo recurso de apelación por retardo de repetición por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con el fin de obtener la devolución de la suma total de \$ 12.654.566,22 (pesos doce millones, seiscientos cincuenta y cuatro mil, quinientos sesenta y seis, con veintidos centavos), los que fueron abonados -según su criterio- en forma indebida, en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos fiscales 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016, en los términos de los artículos 81 y 178 de la L.P.T.

Como quedara dicho, el T.F.N. hizo lugar a la devolución de las sumas correspondientes a los períodos fiscales 2011 a 2016, con más los intereses a la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A., por aplicación del Fallo Plenario del Tribunal: “Dálmine Siderca S.A.I.C.”.

Al respecto, el Fisco Nacional consintió lo atinente a la devolución de los importes correspondientes a los períodos fiscales 2011 a 2015, pero discrepó con lo decidido en punto al período fiscal 2016 y en cuanto a la tasa de interés aplicada por el Tribunal *a quo*.

Por lo demás, el demandado no desarrolló agravios en forma concreta y razonada respecto a la imposición de las costas a su cargo discernida en la instancia anterior. Por tal motivo, cabe adelantar que también ese aspecto del pronunciamiento llega firma a esta Alzada.



**VII.-** Que en cuanto a la cuestión de fondo -en el caso, procedencia de la devolución o reintegro de una suma determinada de dinero en concepto de supuesto pago indebido del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, P.F. 2016- cabe señalar que esta Sala también ha tenido ocasión de pronunciarse respecto a dicho tributo en reiteradas oportunidades (v.gr. causas: “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarcos c/D.G.I.”, del 24/02/2015; “Emdersa Generación Salta S.A. c/E.N. – A.F.I.P.”, del 28/12/2015 -pronunciamiento que fuera convalidado por la Corte Suprema de Justicia, al aplicar a la resolución de esa instancia de fecha 20/09/2016, la previsión contenida en el art. 280 del C.P.C.C.N.-; “Emdersa Generación Salta S.A. c/E.N. –A.F.I.P.”, del 6/04/2017, “Pampa Energía S.A. c/E.N. –A.F.I.P.”, del 12/02/2019, y más recientemente, “Grupo Supervielle S.A. (TF 37982-I) c/D.G.I.”, del [9/05/2023](#), entre otros).

En tales casos, y como primera aproximación, se refirió que el Alto Tribunal se pronunció el 15/06/2010 en la causa “Hermitage S.A.” (cfr. [Fallos: 333:993](#)) sobre el I.G.M.P. Así, luego de recordar la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria, se enfatizó que: “[d]esde la premisa expuesta, puede afirmarse que la ley que establece el impuesto cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal. En ese sentido, resulta ilustrativo agregar que la falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones encontradas sobre tales puntos y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen.”.

“Que a la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, pues como ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda...”.

“Que, en cambio, resulta esclarecedor acudir al contenido del mensaje de elevación del proyecto de ley al Parlamento, y a las opiniones expuestas por los legisladores con motivo del debate ocurrido en el recinto”.

Luego, tras citar las exposiciones de los distintos legisladores contenidas en el mensaje de elevación (entre ellas, la del diputado Lamberto y la de los senadores López y Verna), la Corte Suprema de Justicia destacó que: “...[l]a peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la



propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario...”.

En definitiva, el Alto Tribunal sostuvo que: “[...]e]n el caso, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo -argumento del legislador- o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresarial es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento -argumento del mensaje de elevación N° 354-, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario”.

“[...]e]l tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas –sin consideración a particularidad alguna– y sobre innumerables formas de organización de recursos humanos. Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí...”.

“Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.”.

“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”.

“Según lo ha juzgado el *a quo*, esta última situación es la que se configura en el *sub examine*, y como se verá, este aspecto de la decisión es irrevisable por el Tribunal”.

“En efecto, la Cámara, sobre la base de la pericia contable -no objetada por las partes- concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que ‘... obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la [existencia de una] ‘ganancia presunta’...”.

“Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que 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, lo que así se declara”.





La doctrina apuntada fue ratificada en el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia dictado en la causa “Diario Perfil S.A.”, sentencia del 11/02/2014 (cfr. [Fallos: 337:62](#)), oportunidad en la que dejó expresamente sentado que: “[...]a doctrina que surge de ese precedente (se refiere a “Hermitage S.A.” ya citado) 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 alguna para hacerlo– sino, simplemente, que esa renta en el período examinado, no existió” (cfr. esta Sala, *in re*, “Electricidad Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 22.198/2013, del [27/02/2020](#)).

Asimismo, esta Sala ha sostenido que en materia del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se han de analizar, en las distintas causas, las constancias concretas aportadas para acreditar la falta de capacidad contributiva, por lo que la solución que en definitiva se brinde para cada caso particular es una consecuencia directa de dicha ponderación (cfr. “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/D.G.I.”, Expte. N° 54.531/2014, del [24/02/2015](#) y sus citas).

Por último, cabe señalar que en los autos caratulados: “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/D.G.I.”, del [19/03/2014](#), el Máximo Tribunal recordó que: “...las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”, reiterando de ese modo la doctrina del precedente “Hermitage S.A.” (cfr. *Fallos*: 333:993).

**VIII.-** Que, como quedara dicho, no es materia de discusión ante esta instancia que los balances contables y las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de la actora, correspondientes a los períodos 2011 a 2015, arrojaron quebranto y saldo cero a ingresar en concepto de tributo.

En cambio, si es materia de controversia actual lo atinente al período fiscal 2016.

Al respecto, cabe puntualizar que conforme surge de las actuaciones administrativas agregadas a la causa, del Formulario F. 713 correspondiente, surge para el período 2016 un resultado contable negativo equivalente a \$ 11.221.261,41 y un resultado impositivo equivalente a \$ 2.298.138,34 el cual, sin embargo, quedó absorbido por el quebranto proveniente del ejercicio anterior y arrojó saldo cero (o) a ingresar en concepto de impuesto (cfr. fs. 296 del expediente administrativo N° 10883-38-2018, cuerpo II, agregado por cuerda).

Tal circunstancia fue corroborada por la [pericia contable](#), toda vez que si bien el perito propuesto por el Fisco Nacional señaló que en el período en cuestión existió un resultado impositivo positivo, lo cierto es que -como lo puso de manifiesto el perito de la parte actora y el voto integrado por la mayoría del Tribunal *a quo*- la empresa tuvo pérdidas contables por las sumas antes



mencionadas, quebrantos acumulados y presentó un alto grado de endeudamiento.

La impugnación efectuada por el Fisco en aquella oportunidad, fue rechazada sobre la base de la aplicación de la doctrina que emana de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas: “Hermitage S.A.” (*Fallos*: 333:993) y “Diario Perfil S.A.” (cfr. *Fallos*: 337:62), al tiempo que el demandado se limitó a citar el pronunciamiento de la Sala IV de esta Cámara en la causa: “Diario Perfil S.A.” el que fue revocado por la Corte Suprema de Justicia en la oportunidad antes mencionada.

En consecuencia, no corresponde exigir de manera alguna que se demuestre la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley (o que tengan la capacidad de hacerlo) sino que esa renta, en los períodos examinados, no existió.

Ello así, toda vez que la capacidad contributiva sólo surge de la ley que rige el tributo y no de los estados contables, cuya confección responde a otro tipo de normas que definen reconocimientos de activos, pasivos, resultados y patrimonio neto como así también su forma de valuación y exposición. Si bien en ambos casos se determina un resultado como ganancia o pérdida, éstos pueden o coincidir ya que sus fuentes son distintas y los objetivos de medición no necesariamente tienen porqué confluir.

**IX.-** Que el análisis de la prueba producida en autos, efectuado a la luz del principio de la sana crítica (contemplado en el art. 386 del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.), permite concluir que la actora si bien ha presentado resultado impositivo positivo en su DD.JJ. del período fiscal 2016 en el Impuesto a las Ganancias -circunstancia sobre la que el Fisco Nacional apoya su postura-, lo cierto es que el saldo a ingresar en concepto de impuesto por ese período resultó ser equivalente a cero (0), por efecto de la absorción del quebranto proveniente del ejercicio anterior, lo cual fue ratificado por la pericia contable (opinión del perito de la actora) y no fue correctamente impugnado por el Fisco Nacional.

En efecto, dado que la DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias de la parte actora en el período examinado arrojó quebrantos y saldo cero (0) a ingresar en concepto de impuesto, resulta plenamente aplicable la doctrina que surge de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a los que se viene haciendo referencia.

Los pronunciamientos glosados determinan -en definitiva- que lo que debe demostrarse, a efectos de considerar que la imposición a la ganancia mínima que el legislador presume que existió resulta irrazonable, es precisamente la ganancia impositiva, y no la utilidad contable.



En el presente caso, conforme surge del desarrollo efectuado precedentemente, la ganancia neta imponible del período fiscal de autos, no permite tener por configurada capacidad contributiva susceptible de imposición como renta presunta.

X.- Que, sentado lo anterior y en orden a la consideración de las manifestaciones vertidas por el Fisco Nacional en su memorial, cabe comenzar por señalar que, de su atenta lectura, no surge que haya dado acabado cumplimiento a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N. (de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.). Ello por cuanto, como quedara dicho, el argumento sustancial sobre el que se construyó la decisión puesta en crisis por su parte, no fue debida y fundadamente refutado.

Al respecto, téngase presente que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado y que tal exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. De ahí que el memorial constituya un acto de petición, destinado específicamente a desvirtuar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal revisor (cfr. esta Sala, *in re*, “Helmerich & Payne Argentina Drilling Co. c/A.F.I.P.”, Expte. N° 76.943/2016, sentencia del [27/11/2020](#), entre muchos otros).

A su vez, se ha sostenido reiteradamente que la operación de criticar es muy distinta a la de disentir. La primera debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. La segunda, implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia (cfr. esta Sala, *in re*, “Cotta Ramusino, Antonio Juan c/D.G.I.”, Expte. N° 56.870/2017, del [21/11/2019](#), entre muchos otros).

Bajo esta perspectiva, se observa que el recurrente solo apoyó su tesitura en la lectura parcial y sesgada de la DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2016 de la actora, sin siquiera intentar desvirtuar lo manifestado por el perito, solo basándose en la interpretación efectuada por el organismo recaudador, a través de la Instrucción General N° 2/17, sin cuestionar certeramente el razonamiento efectuado por el voto de la mayoría, de cuyo detalle dan cuenta los párrafos que anteceden.

A la luz de lo expuesto, y dado que pesaba sobre la recurrente el deber de demostrar el error en el que habría incurrido el Tribunal *a quo* sobre el particular, no puede considerarse razonablemente que haya formulado una crítica concreta y razonada de la sentencia recurrida ante este Tribunal por cuanto, al proceder como se mencionó anteriormente, no se hizo debido cargo de los fundamentos



dados en el pronunciamiento apelado; todo lo cual determina que su recurso sea desestimado en cuanto hace a la cuestión bajo examen.

**XI.-** Que, resta pronunciarse acerca de la tasa de intereses aplicable, en consideración del agravio expuesto por el organismo recaudador al respecto.

Sobre el punto, cabe recordar que en la sentencia recurrida el T.F.N. estableció que los intereses derivados de la repetición admitida a favor de la parte actora, debían liquidarse bajo los parámetros establecidos en el Fallo Plenario de ese Tribunal: “Dálmine Siderca S.A.I.C.”; esto es, deberán calcularse a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el B.C.R.A.

Al respecto, el ente recaudador sostuvo que correspondía aplicar en el caso de autos la tasa prevista en el art. 179 de la ley 11.683, conforme la Resolución MEyP N° 314/04 y su modificatoria Resolución MEyFP N° 841/2010 y para los períodos posteriores la tasa de interés establecida por la Resolución ME N° 598/2019.

El mencionado artículo 179 de la ley 11.683 establece: “[e]n los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo”.

Por su parte, la Resolución MEyP N° 314/04 y su modificatoria Resolución MEyFP N° 841/2010 –hoy derogada–, referían a la tasa de interés prevista por el mencionado artículo 179, fijando para esos casos la tasa en 0,50% mensuales.

Su artículo 4° disponía: “Establécese la tasa de interés prevista por el artículo 179 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, aplicable en los casos de repetición, así como la del interés aplicable en los casos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la ley citada en el cincuenta centésimos por ciento (0,50%) mensuales”.

A continuación, el artículo citado -en su segundo párrafo- agregaba que dicho interés: “...se devengará desde la fecha de interposición del pedido de devolución, del reclamo administrativo o de la demanda judicial de repetición, o del pedido de reintegro o compensación, según corresponda, hasta la fecha de la efectiva devolución, reintegro o compensación”.

Asimismo, en el año 2019 se dictó la Resolución N° 598/19 del Ministerio de Hacienda, que derogó la Resolución (MEyP) N° 314/04 y entró en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtiendo efectos desde el 1° de agosto de 2019.

El art. 8° de la citada resolución, establece que: “[p]ara la cancelación de las obligaciones cuyo vencimiento hubiera operado antes de la entrada en vigencia de esta resolución, se deberá aplicar los regímenes vigentes durante cada uno de los períodos que estos alcancen”.



Al respecto, cabe destacar que no ha sido formulado en autos un planteo serio de inconstitucionalidad de las normas transcritas; en cambio se ha hecho referencia a precedentes jurisprudenciales y se ha mencionado que la normativa no resulta razonable, más sin ningún tipo de desarrollo que permita formar la convicción del Tribunal en el caso concreto (cfr. [recurso de apelación](#) ante el Tribunal Fiscal de la Nación de la actora, ver fs. 17/53 del documento digitalizado, como así también el escrito de la [contestación de traslado](#) de la actora, respecto del memorial del Fisco Nacional).

De la normativa indicada, surge que la tasa de interés aplicable para los casos de repetición, devolución o reintegro de tributos -como el *sub examine*- debe calcularse a la luz de lo previsto por el citado artículo 179 de la ley 11.683 y las resoluciones ministeriales referidas previamente.

Por ser ello así, cabe concluir que al existir una norma tributaria específica que rige en la materia objeto de autos, debe estarse a tal disposición y no recurrir a las normas generales del derecho privado, por lo que no corresponde aplicar la tasa de interés en los términos fijados por el Tribunal Fiscal de la Nación en la decisión apelada.

En efecto, esta Sala, que ya ha tenido la oportunidad de expedirse en punto a la cuestión aquí planteada en causas similares al presente, sostuvo: "...para la repetición de los tributos resultan de aplicación las tasas que fijan las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y no la tasa promedio que dispuso el Tribunal Fiscal ya que si bien el artículo 179 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), no ha establecido la tasa de interés aplicable, la misma está prevista en las resoluciones indicadas que se refieren a la devolución de tributos, razón por la que correspondería aplicar la tasa prevista en aquéllas" (conf. esta Sala, precedente "Allen, Roberto Pablo c/D.G.I.", Expte. N° 83.502/2015, del [17/03/2016](#), entre otros).

Por todo lo expuesto, corresponde resolver que los intereses relativos a la repetición dispuesta por los períodos involucrados en autos se calculen desde la interposición del reclamo de repetición efectuado en sede administrativa por la parte actora, el 27 de diciembre de 2017 (cfr. art. 179 de la ley 11.683) –aspecto que no fue objeto de apelación- aplicando hasta el 31 de julio de 2019 la tasa prevista por la Resolución N° 314/04, mientras que los intereses que corren a partir del 1° de agosto de 2019, deberán calcularse conforme la tasa prevista por el art. 4° de la Resolución N° 598/19 (cfr. esta Sala, *in rebus*: "De La Vega, Carlos Alberto c/D.G.I.", Expte. N° 34.091/2019, del [12/11/2019](#); "Isolux S.R.L. c/D.G.I.", Expte. N° 6.491/2021, del [2/09/2021](#) y "Garzamora S.A. c/D.G.I.", Expte. N°17481/2021, del [26/04/2022](#), entre otros).

**XII.-** Que, en cuanto a las costas de esta instancia, en atención a la forma en que se resuelve -el recurso del Fisco Nacional prospera parcialmente-,



corresponde distribuirlas en el orden causado (cfr. arts. 68, 2º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) desestimar, parcialmente, la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar también parcialmente la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 16/12/2021, en cuanto al fondo de la cuestión; y 2º) modificar la sentencia recurrida, en cuanto a la tasa de interés aplicable, de conformidad con lo expresado en el considerando **XI.-** y 3º) distribuir las costas de esta instancia en el orden causado (cfr. arts. 68, 2º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Se deja constancia que el Dr. Luis M. Márquez no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (cfr. art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

