



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Expte. N° 74283/2016

“AEC SA C/ AFIP - DGI
S/DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA”

En la ciudad de Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los días del mes de agosto de dos mil veintiséis, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto en el expediente “AEC SA c/ AFIP - DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA” el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy, dijo:

I.- Que mediante de la sentencia dictada a [fojas 264](#) la jueza de la anterior instancia hizo lugar parcialmente a la demanda promovida por AEC S.A. contra el Fisco Nacional, en los términos del artículo 81 de la Ley N° 11.683 ante la falta de resolución por parte del organismo fiscal -dentro del plazo de tres meses allí previsto- del reclamo administrativo de repetición interpuesto el 3 de junio de 2011, tendiente a obtener la devolución de las sumas ingresadas en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondientes a los períodos fiscales 2004 a 2009, con más sus intereses, con fundamento en la inconstitucionalidad del Título V de la Ley N° 25.063 conforme la doctrina de los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Distribuyó las costas en el orden causado (conf. art. 68, segunda parte, del CPCCN) y reguló los honorarios del perito contador interviniente en 15 UMA (conf. arts. 19, 59 y ccdtes. de la Ley N° 27.423).

Para así decidir, en primer lugar la *a quo* resaltó que durante la sustanciación del proceso, y previamente a la traba de la *litis*, la demandada dictó la Resolución N° 16/2017 (DV REGN), mediante la cual hizo lugar parcialmente al reclamo administrativo de repetición respecto de los períodos fiscales 2006, 2007, 2008 y 2009. Destacó que la actora, notificada de ese acto, incorporó la mentada resolución a la causa y reiteró su pretensión de que se hiciera lugar a la repetición por los períodos fiscales 2006 a 2009, y manteniendo el reclamo, en cuanto



al período fiscal 2005, únicamente respecto de los saldos de ese período ingresados en el año 2006 -es decir, con posterioridad a su vencimiento-, por considerar que dichos pagos no se encontraban prescriptos. En razón de lo expuesto, la *a quo* consideró inoficioso expedirse acerca de la procedencia del reclamo correspondiente a los períodos fiscales 2006 a 2009.

En ese contexto, hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por el Fisco Nacional al contestar demanda, respecto de los pagos de anticipos efectuados durante el año 2004 correspondientes al período fiscal 2004 antes de su vencimiento, de los pagos de anticipos y saldo de declaración jurada para el período fiscal 2004 ya vencido, y de los anticipos correspondientes al período fiscal 2005 cancelados antes de su vencimiento. Por otra parte, consideró que los pagos efectuados por la actora correspondientes al período fiscal 2005, ingresados en el año 2006, no se hallaban prescriptos, toda vez que el plazo pertinente operaba el 31 de diciembre de 2011 (conf. artículo 56 de la Ley N° 11.683) y el reclamo administrativo previo había sido interpuesto el 3 de junio de 2011.

En cuanto al fondo del asunto, la *a quo* consideró que la cuestión debía resolverse conforme a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes “Hermitage” (Fallos: 333:993) y “Diario Perfil S.A.” (Fallos: 337:62). En ese marco, señaló que correspondía determinar si la renta presumida por el Título V de la Ley N° 25.063 había existido en el período fiscal no prescripto. Sobre esa base, luego de reseñar lo expuesto por el Fisco Nacional en la Resolución N° 16/2017 (DV REGN) y la pericia contable producida en autos, tuvo por acreditado que la actora había registrado un quebranto impositivo de \$16.867.069 y una ganancia contable de \$203.427, durante el período fiscal 2005. Advirtió que, “[...] en el particular contexto de la demanda” correspondía aplicar la doctrina sentada por el Alto Tribunal en los precedentes antes citados y concluyó que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin perseguido no respetaba el principio de razonabilidad. En consecuencia, declaró la improcedencia de la determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta del período fiscal 2005 y admitió la repetición de las sumas ingresadas durante el año 2006 correspondientes al período fiscal 2005 con posterioridad a su vencimiento.

En orden a los intereses correspondientes, tanto a las sumas cuya repetición admitió como a aquellas reconocidas en sede administrativa mediante la Resolución N° 16/2017 (DV REGN), la *a quo* extendió a estas últimas el criterio adoptado respecto de las primeras,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

por entender que la desactualización de la tasa prevista en la Resolución N° 314/2004 alcanzaba por igual a la totalidad de las sumas reclamadas en la causa, sin distinción de su origen administrativo o judicial. En consecuencia, declaró la inaplicabilidad de la tasa de interés prevista en la Resolución N° 314/2004 y su modificatoria N° 841/2010. En tales condiciones, dispuso que los accesorios debían calcularse desde el 3 de junio de 2011 -fecha correspondiente a la presentación del reclamo administrativo previo- y hasta el 28 de febrero de 2019 conforme la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina (Comunicación N° 14.290), y desde el 1° de marzo de 2019 hasta el efectivo pago de acuerdo con las sucesivas Resoluciones (MH) N° 50/2019 y N° 598/2019 y (ME) N° 559/2022 y N° 3/2024.

Finalmente, dispuso que la Resolución General (AFIP) N° 2224/1979 resultaba inaplicable únicamente respecto de las sumas ingresadas en efectivo, cuya cancelación debía regirse por el artículo 22 de la Ley N° 23.982. En cambio, estableció que, respecto de las sumas computadas mediante el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y de aquellas compensadas, correspondía aplicar las Resoluciones Generales Nros. 2224 y 2111 y el Decreto N° 380/2001, según corresponda.

II.- Que, contra esa decisión, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación y expresó agravios a fojas [268/302](#), los que fueron replicados por la actora a fojas [309/320](#).

Sostiene que la jueza de grado efectuó una errónea valoración de la prueba producida en autos. Señala que omitió ponderar que, según surge de la pericia contable, la firma actora obtuvo un resultado contable positivo de \$203.427 durante el ejercicio fiscal 2005. Afirmar que dicha circunstancia impide tener por configurados los extremos exigidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil” para declarar la inaplicabilidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Refiere que en ambos casos el Alto Tribunal tuvo por acreditada la existencia de pérdidas en los balances contables de las sociedades actoras; extremo que, de conformidad con las constancias probatorias de la causa, no se verifica en las presentes actuaciones.

En tal sentido, añade que la sola existencia de quebrantos en el impuesto a las ganancias no resulta suficiente para demostrar la inexistencia de capacidad contributiva. Expresa que la accionante tampoco acreditó en autos que el ingreso del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al período fiscal 2005 no



pudiera computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias dentro del plazo decenal de vigencia del tributo previsto por el artículo 5° de la Ley N° 25.063, en los términos del artículo 13 de igual norma; extremo cuya ausencia de prueba descarta, a su criterio, la configuración de un supuesto de confiscatoriedad.

Con carácter subsidiario, cuestiona la declaración de inaplicabilidad de la Resolución (MEyP) N° 314/2004 y sus modificatorias. Además, considera que el monto eventualmente reconocido en restitución a la actora debe ser definitivamente establecido en el marco del procedimiento fijado en la Resolución General (AFIP) N° 2224/1979, que regula el procedimiento para la devolución de saldos que surjan de las resoluciones judiciales dictadas en el marco de los recursos de repetición.

III.- Que a fojas [322/327](#) obra el dictamen del Fiscal General de Cámara.

En lo sustancial, luego de recordar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes “Hermitage” (Fallos: 333:993) y “Diario Perfil S.A.” (Fallos: 337:62), señaló que la cuestión relativa a la efectiva inexistencia de la renta presumida por la ley remite al examen de circunstancias fácticas y probatorias cuya valoración resulta, en principio, ajena al cometido asignado al Ministerio Público Fiscal (conf. arts. 1° y 31 de la Ley N° 27.148).

En cuanto al cuestionamiento dirigido contra la tasa de interés prevista en la Resolución (MEyP) N° 314/2004, recordó que las distintas Salas de esta Cámara han admitido planteos de similar naturaleza y agregó que, si el Tribunal estimara que la aplicación de dicha tasa ocasiona en el caso concreto un perjuicio económico injustificado para la parte actora, podría disponer la que considere apropiada.

IV.- Que corresponde examinar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional contra la sentencia apelada.

La cuestión a decidir consiste en establecer si la prueba producida en la causa fue correctamente valorada a la luz de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil S.A.”, al declarar la improcedencia de la determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al período fiscal 2005. Eventualmente, deberán examinarse los agravios vinculados con la tasa de interés aplicable y con





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

el procedimiento previsto en la Resolución General (AFIP) N° 2224/1979 para la devolución de las sumas reconocidas en sede administrativa mediante la Resolución N° 16/2017 (DV REGN).

IV.1.- Al respecto, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente “Diario Perfil” (Fallos 337:62) interpretó los alcances del caso “Hermitage” (Fallos 333:993) y, en tal sentido, indicó que la ganancia mínima presunta 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 [...]*”, 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*”. Aclaró que la doctrina que surge de “Hermitage” 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.

IV.2.- Sin perjuicio de que la CSJN en el precedente “Hermitage” declaró la invalidez del impuesto en base a la ausencia de capacidad contributiva derivada de la inexistencia de la renta presumida por la ley, cabe destacar que esta Sala ha dicho en causas análogas que “[...] para analizar la situación referida al impuesto a la ganancia mínima presunta la Corte Suprema de Justicia de la Nación principalmente analizó si el balance contable en los periodos reclamados había dado ganancia o pérdida, es decir, realizó dicho análisis sin formular ninguna referencia al resultado operativo del periodo, o a los eventuales ajustes contables que pudieran demostrar la existencia, o no, de un flujo de fondos (considerando 10º [refiere al precedente “Diario Perfil”]. Al respecto, se indicó que se había sostenido que *‘el dato determinante para revocar la sentencia y admitir el recurso de queja (...) fue la prueba de que en los períodos examinados había existido pérdida y no ganancia’*” (esta Sala en las causas nros. 36749/2010 [“La inversora y otros c/ AFIP -DGI-DTO 1533/98 s/ proceso de conocimiento”](#) del 23/04/2019, con cita de Sala I, *in re* “Pampa Energía SA c/ ENAFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”, del 04/04/2018; y 39274/2013 [“Viñedos De La Patagonia SRL c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento”](#), del 17/07/2020).



En este contexto, se advierte que la mera demostración de la existencia de quebrantos (sin la acreditación de pérdidas en los ejercicios contables) no resulta determinante para tener por verificada la ausencia de capacidad contributiva y, en consecuencia, por afectados los principios constitucionales invocados por la actora en su demanda (cfr. acápite VIII del líbello inicial agregado a fs. [69/88](#)). Ello así, ya que existen otros elementos contables que deben ser evaluados a tal efecto, como la repercusión concreta de los quebrantos en los últimos resultados de ejercicios contables en el giro comercial de la empresa, la fecha de prescripción del quebranto trasladable, la composición del activo informado por los peritos y los datos sobre las variaciones del estado patrimonial y resultados (conf. esta Sala en la causa N° 47743/2016 “Pampa Energía S.A c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento” sentencia del [16 de octubre de 2025](#)).

IV.3.- Sentado lo anterior, cabe destacar que en el presente caso resulta acreditado -y no controvertido por las partes- que en el período fiscal 2005, en lo que respecta al impuesto en trato, la firma actora obtuvo un resultado contable positivo, pese a la existencia de un quebranto en el resultado impositivo (proveniente de ejercicios anteriores).

En efecto, en el informe pericial contable producido en autos (v. fs. [213/216](#)) –que no fue controvertido por las partes- el experto señaló que el resultado contable neto correspondiente al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2005 fue de una ganancia de \$203.427, conforme surgía de los estados contables auditados y aprobados por la asamblea de accionistas, transcriptos a fojas 156 del Libro de Inventario y Balances N° 5 de la sociedad. El mismo informe da cuenta, además, de que el resultado impositivo del impuesto a las ganancias para idéntico período arrojó, en cambio, un quebranto de \$16.867.069, conforme surge del formulario 713 (rectificativa 2).

Idéntica circunstancia surge de la Resolución N° 16/2017 (DV REGN) (v. fs. [104/118](#)), en cuanto allí se consignó expresamente que “[...] en los períodos en estudio AEC S.A. obtuvo ganancia contable en los dos primeros períodos objeto de repetición” –en lo que aquí interesa, el ejercicio correspondiente al año 2005-, y que únicamente “[...] en los restantes períodos 2006 a 2009 se generaron importantes pérdidas contables”, siendo precisamente por esa razón que el organismo fiscal admitió la repetición exclusivamente respecto de los períodos fiscales 2006, 2007, 2008 y 2009, y no así respecto del período fiscal 2005.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

En este contexto, se advierte que la afirmación de la actora vinculada a que carecía de capacidad contributiva en el período 2005 (v. punto VIII.2 del escrito de demanda a fs. [69/88](#)) no se corresponde con la prueba producida en autos y resultan insuficientes para tener por acreditados los extremos que surgen de los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil”. Ello, pues en los aludidos precedentes no resulta que la Corte Suprema haya hecho lugar a la demanda en virtud de la sola comprobación de quebrantos en los resultados contables probados en autos. En cambio, el Alto Tribunal advirtió de la existencia de pérdidas en los estados contables, lo cual, sumado a la acreditación de determinados quebrantos, demostraban que la renta presumida por la ley (a fin de la determinación del tributo) simplemente no había existido en esos periodos (en igual sentido esta Sala en la causa N° 47743/2016 “Pampa Energía S.A” precitada).

En otras palabras, no puede afirmarse que, en los términos de la doctrina de Fallos: 333:993 y 337:62, “aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido”, toda vez que, conforme a las propias constancias contables de la firma actora –que no fueron controvertidas por las partes-, el resultado del ejercicio 2005 arrojó una ganancia.

Por ello, corresponde hacer lugar al agravio formulado por la demandada y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada en cuanto declaró la improcedencia de la determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al período fiscal 2005 y admitió, a su respecto, la repetición de las sumas ingresadas en exceso durante el año 2006.

V.- Que la conclusión que antecede no modifica la situación correspondiente a los períodos fiscales 2006, 2007, 2008 y 2009. En efecto, la procedencia de la repetición respecto de dichos períodos fue expresamente reconocida por el organismo fiscal mediante la Resolución N° 16/2017 (DV REGN); aspecto que no ha sido controvertido ante esta instancia.

No obstante ello, la jueza de grado en la sentencia apelada extendió a aquellas sumas el criterio adoptado respecto de la tasa de interés aplicable y del procedimiento de devolución previsto en la Resolución General (AFIP) N° 2224/1979, extremos que sí fueron expresamente cuestionados por la demandada en sus agravios y que, por ende, permanecen sometidos a revisión ante la Alzada.



V.1.- Sentado ello, en relación con los agravios tendientes a cuestionar la declaración de inaplicabilidad de la tasa de interés prevista en la Resolución N° 314/2004, cabe señalar que este Tribunal se expidió sobre un planteo similar en el marco de la causa N° 29.472/2014, caratulada “Driollet Laspiur, Rogelio c/ EN –AFIP s/ Dirección General Impositiva”, [sentencia](#) de 12/12/2017, a cuyos fundamentos corresponde remitirse por razones de brevedad. En tales condiciones, corresponde desestimar el agravio en trato y confirmar la sentencia en este aspecto (en igual sentido, esta Sala en la causa N° 75.266/2014 “Frigorífico Lamar SA c/ EN – AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva” sentencia del [27/06/2024](#)).

V.2.- Con respecto al planteo por el cual el Fisco afirma que las sumas reconocidas en restitución deben ser definidas y reclamadas en el marco de lo establecido en la Resolución General N° 2224/79, corresponde examinar los alcances de esta última.

Esta establece en su artículo 1º que: “[l]as devoluciones de pagos o ingresos en exceso podrán solicitarse cuando los saldos acreedores emerjan de determinaciones de oficio, de declaraciones juradas primitivas o rectificativas, siempre que estas últimas disminuyan el saldo acreedor establecido en las primeras o que dichos saldos hayan sido considerados de libre disponibilidad o que se asimilen a tales. Asimismo, serán considerados los saldos que surjan de resoluciones administrativas o judiciales dictadas en recursos de repetición y declaraciones juradas rectificativas conformadas por esta Dirección”. Posteriormente se define el trámite y las condiciones para acceder al cobro de las sumas reconocidas en devolución.

Ahora bien, la CSJN, luego de hacer lugar a una demanda de repetición, señaló que ello no obstaba a la “[...] posibilidad de que la AFIP de considerarlo necesario, ejerza las potestades de verificación y fiscalización que le confiere la mencionada ley 11.683 respecto de la actora” (causa C.598.XLV “Consolidar AFJP S.A. c/EN -AFIP DGI-resol 71/05 (GC) s/Dirección General Impositiva”, del [12 de abril de 2011](#)). En esa línea de consideraciones, la Sala II de ésta Cámara concluyó que para establecer el alcance cuantitativo del crédito reconocido debía estarse al resultado del ejercicio de las facultades de inspección a cargo del Fisco, pues “[...] corresponde continuar con la secuela de dicha tramitación (en sede administrativa y eventualmente judicial) a los efectos de establecer con carácter definitivo la extensión concreta del crédito que corresponde a la actora”. Dicha resolución se halla firme al haber sido denegado, el [21 de febrero de 2013](#), el recurso





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

ordinario interpuesto; así como también fue denegado, el [26 de marzo de 2013](#), recurso extraordinario que también fuera interpuesto. Por último, mediante pronunciamiento del 1 octubre de 2013, la Corte Suprema desestimó las quejas por denegación de recurso [extraordinario](#) y [ordinario](#) presentadas por la parte actora.

Por ello, corresponde admitir el agravio de la demandada en lo que a este punto respecta y establecer que los montos reconocidos a la actora mediante la Resolución N° 16/2017 podrá ser definido en el trámite tendiente a su cobro, regulado en la mencionada Resolución General N° 2224/79 (conf. esta Sala en las causas nros. 91.692/2017 “BBVA Banco Francés c/EN - AFIP - DGI s/ proceso de conocimiento”, sentencia del [25 de octubre de 2023](#), 40.785/2018 “RCI Banque c/ EN - AFIP - DGI s/ proceso de conocimiento”, sentencia del [6 de junio de 2024](#) y 41.454/2023 “Hewlett Packard Argentina SRL c/ EN - AFIP – DGI - Res 58/23 s/ Dirección General Impositiva” sentencia del [5 de febrero de 2026](#)).

VI.- Que por los motivos expuestos correspondería: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y revocar la sentencia apelada en cuanto: i) declaró la improcedencia de la determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al período fiscal 2005 y admitió la repetición de las sumas ingresadas durante el año 2006 por dicho concepto; y ii) excluyó la aplicación de la Resolución General (AFIP) N° 2224/1979 respecto de los períodos reconocidos mediante la Resolución N° 16/2017 (DV REGN) abonados en efectivo, cuya devolución deberá sustanciarse conforme al procedimiento previsto en esa reglamentación; y rechazarlo en lo restante, relativo a la inaplicabilidad de la tasa prevista en la Resolución N° 314/2004; **2)** Imponer las costas de esta instancia a la actora, sustancialmente vencida (art. 68, 1º párrafo, CPCCN). **ASÍ VOTO.**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto que antecede.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y revocar la sentencia apelada en cuanto: i) declaró la improcedencia de la determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al período



fiscal 2005 y admitió la repetición de las sumas ingresadas durante el año 2006 por dicho concepto; y ii) excluyó la aplicación de la Resolución General (AFIP) N° 2224/1979 respecto de los períodos reconocidos mediante la Resolución N° 16/2017 (DV REGN) abonados en efectivo, cuya devolución deberá sustanciarse conforme al procedimiento previsto en esa reglamentación; y rechazarlo en lo restante, relativo a la inaplicabilidad de la tasa prevista en la Resolución N° 314/2004; **2)** Imponer las costas de esta instancia a la actora, sustancialmente vencida (art. 68, 1º párrafo, CPCCN).

Se deja constancia de que la Vocalía N° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese a las partes y oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

