

PROCEDIMIENTO. INTERESES. MORA INCULPABLE

La Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la repetición de los intereses resarcitorios ingresados a requerimiento del Fisco Nacional, originados en la diferencia de impuesto sobre la ganancia mínima presunta correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, emergentes de la aplicación del decreto 1035/2006. Para resolver de este modo, consideró que aquella norma legal determinó que los contribuyentes del impuesto a las ganancias podían optar por el método de lo devengado exigible a efectos de imputar las ganancias originadas por las diferencias de cambio provenientes de la conversión a pesos y por la aplicación del CER correspondientes a los préstamos garantizados comprendidos en el Título II del decreto 1387/2001. En ese contexto, se aclara que los importes que se repiten se originan en el menor impuesto a las ganancias resultante de la aplicación de dichas normas, a compensar con el impuesto a la ganancia mínima presunta. Así ello, la aplicación retroactiva del decreto 1035/2006 dispuesta implica que en sus alcances y consecuencias sea aplicable para todos los períodos cerrados a partir del 6/1/2002, de ejercerse la opción. Por consiguiente, no pueden derivarse de dicha aplicación retroactiva consecuencias que tornen más gravosa la situación de los contribuyentes, bajo el riesgo de lesionar garantías de raigambre constitucional, máxime cuando la presunta mora no le es imputable, en función de la oscuridad de las normas que regían la situación impositiva, tal como lo reconoce el propio Poder Ejecutivo Nacional al dictar el decreto 1035/2006. De allí que quepa inferir que el ejercicio de la opción otorgada a los contribuyentes, tal como surge del contenido normativo del mencionado decreto, con efecto retroactivo, implica no alterar su situación fiscal frente a los dos gravámenes mencionados. El objetivo de la norma, señala, fue el de subsanar un vacío legal que creó razonables dudas en los contribuyentes, lo cual elimina la posibilidad de la asunción por parte de estos de una conducta oportunista, es decir, morosa en el cumplimiento de sus obligaciones, por lo que deviene improcedente el pago de intereses resarcitorios sobre saldos impagos del impuesto a la ganancia mínima presunta, cuando la mora le es inculpable.

FEDERACIÓN PATRONAL SEGUROS SA - TRIB. FISCAL NAC. - SALA C - 09/06/2011

En Buenos Aires, a los 9 días del mes de junio de 2011, se reúnen los miembros de la Sala del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (Vocal Titular de la Séptima Nominación), Adriana Adorno (Vocal Titular de la Octava Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la Novena Nominación), para resolver en el expediente Nº 31.462-I caratulado "Federación Patronal Seguros S.A. s/ demanda de repetición - Impuesto a la ganancia mínima presunta".

El Dr. Vicchi dijo:

I. Que a fs. 100/115vta. la actora promueve demanda de repetición por el pago de los intereses resarcitorios abonados indebidamente, correspondientes al impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos fiscales 2003, 2004 y 2005, conforme a lo previsto por el art. 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Señala que se vio obligado a cancelar los intereses resarcitorios, cuya procedencia cuestionaba, por cuanto el fisco nacional decidió, mediante la Resolución Nº 438/07 (DI RLPL), desestimar el recurso de apelación interpuesto contra los actos administrativos dictados el 8 de marzo de 2007 por medio de los cuales se le intimó a ingresar una suma de dinero en concepto de intereses resarcitorios por el pago fuera de término de las declaraciones juradas relativas al impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondiente a los períodos fiscales 2003, 2004 y 2005.

Entiende que se encuentran reunidos los requisitos formales y sustanciales para la procedencia de la acción de repetición.

Destaca que el pago fuera de término, que motivó el reclamo de los intereses resarcitorios, se originó en la falta de compensación de los saldos a favor en el impuesto a las ganancias, emergente de las declaraciones juradas rectificativas, con los saldos respectivos correspondientes a los mismos períodos fiscales del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Afirma que el fisco nacional se amparó arbitrariamente en lo dispuesto por el art. 14 de la ley 11.683 para exigir el ingreso de los intereses resarcitorios sin necesidad de aplicar el procedimiento de determinación de oficio, lo que a su entender, vulnera la garantía del debido proceso y del principio elemental de que el Estado debe actuar de buena fe, conforme a derecho y no puede enriquecerse a expensas de otro.

Detalla, como antecedente de la causa, que el motivo que originó las ganancias correspondientes a los períodos fiscales 2003, 2004 y 2005 fue la diferencia de cambio existente como consecuencia de la pesificación de los préstamos garantizados establecidos en el Título II del Decreto 1387/01 con más el ajuste previsto por el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER).

En tal sentido, agrega que no estaba suficientemente esclarecida la forma de imputar al ejercicio fiscal el beneficio proveniente del CER, por lo que resolvió aplicar el criterio de lo devengado.

Advierte que el Decreto 1035/2006, referente a los préstamos garantizados, estableció un régimen opcional que permitía optar por el criterio de lo devengado o devengado exigible para imputar los resultados del ejercicio y que la Resolución General AFIP N° 2165 reglamentó el ejercicio de tal opción, estableciendo el procedimiento formal para la presentación de las declaraciones juradas rectificativas para los contribuyentes que hubieren optado por el cambio del método de imputación aplicado oportunamente. Como consecuencia de ello, manifiesta que procedió a presentar las declaraciones juradas rectificativas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003, 2004 y 2005 en atención a haber optado por el método del devengado exigible.

Sostiene que, como consecuencia de la relación complementaria existente entre el impuesto a las ganancias, computable como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta, rectificó necesariamente las declaraciones juradas por los períodos fiscales 2003, 2004 y 2005 correspondientes a este último gravamen, lo que trajo aparcado el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta por dichos períodos fiscales.

Indica que en virtud de lo señalado, resulta procedente la compensación del saldo a abonar en concepto del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta con el impuesto a las ganancias tributado en exceso por las características técnicas de ambos gravámenes que los torna inescindibles.

Manifiesta que no existe perjuicio fiscal toda vez que los importes que el organismo fiscal considera en mora en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta fueron superados en exceso por los montos ingresados en carácter de impuesto a las ganancias.

Entiende incorrecto el criterio utilizado por el fisco nacional para la compensación de los saldos y enumera las razones que, a su criterio, tornan improcedente el pago de los intereses resarcitorios. Entre ellas, puntualiza que el ejercicio discrecional por parte del fisco nacional de la facultad otorgada por el art. 14 de la ley 11.683, importa una clara violación del principio de legalidad y de seguridad jurídica reconocido por nuestro máximo tribunal en numerosos precedentes.

Señala que la resolución que diera lugar al pago indebido, carece de motivación y de causa suficiente por lo que la misma resulta jurídicamente nula.

Sostiene, luego de describir la naturaleza jurídica de los intereses resarcitorios, que no existe ni incumplimiento de la obligación tributaria ni resarcimiento de daños a compensar que justifiquen el derecho a percibir dichos intereses por parte del fisco nacional. En tal sentido, continúa diciendo que la percepción indebida de un interés sobre un impuesto que no se adeuda, se transforma en un enriquecimiento sin causa para el organismo recaudador y un empobrecimiento para quien soporta la carga tributaria.

Finalmente y a modo de síntesis, manifiesta que la necesidad de la modificación de las declaraciones juradas del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se origina por la opción establecida por el Decreto 1035/2006, por lo que no sólo no incurrió en mora, respecto del depósito en tiempo y forma del monto a ingresar en cada uno de los períodos fiscales en concepto de impuesto a las ganancias, sino que además, el ejercicio de tal opción generó un gravamen en exceso disponible para compensar con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por lo que mal podría ocasionarse un perjuicio fiscal y económico al fisco nacional.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura, ofrece prueba, plantea el caso federal y solicita se haga lugar a la demanda de repetición con más los intereses correspondientes, con expresa imposición de costas al fisco nacional.

II. Que a fs. 129/138vta. el fisco nacional contesta el traslado de la demanda incoada, niega todos y cada uno de los argumentos esgrimidos por la recurrente y solicita el rechazo del mismo por las razones de hecho y de derecho que expone.

Realiza una breve reseña histórica de los temas debatidos en autos y manifiesta que los agravios vertidos por la recurrente en sede administrativa fueron considerados al momento del dictado de la resolución correspondiente.

En particular, entiende que si bien la Resolución General 2165 deja a libre elección del contribuyente la adopción del criterio de lo devengado exigible, dicha circunstancia conlleva la obligación de asumir las consecuencias de índole tributaria que su accionar genera.

Destaca que la actora, al acogerse a los lineamientos dispuestos por el Decreto 1035/06, debió conocer la incidencia fiscal que traería aparejado el uso de la opción concedida por la norma en cuestión, por cuanto no tenía la obligación de cambiar de criterio.

En relación a la compensación y complementariedad a que alude la actora, sostiene que ello no impide el cumplimiento de las normas legales previstas para cada impuesto y que no es motivo de análisis en el presente litigio.

Agrega que no se verifican en autos los elementos necesarios para la configuración del planteo de enriquecimiento sin causa efectuado por el contribuyente.

Respecto de la nulidad planteada por la recurrente, afirma que el accionar del organismo recaudador se ajustó a derecho, cumpliendo con todos los requisitos formales y materiales necesarios para el dictado del acto administrativo cuestionado.

En esa línea argumental, considera que la nulidad peticionada constituye un planteo abstracto que deviene improcedente por cuanto la actora no invocó cuáles fueron las defensas o excepciones que fue privado de oponer afectando su derecho de defensa reconocido por el artículo 18 de nuestra Carta

Magna ni acreditó el perjuicio cierto e irreparable que dicha circunstancia le ocasionó. Hace referencia a jurisprudencia que avala su postura y solicita que no se haga lugar a la nulidad planteada con expresa imposición de costas.

Se opone a la producción de las pruebas documental y pericial contable ofrecida por la recurrente, acompaña las actuaciones administrativas correspondientes y formula reserva del caso federal.

Concluye que los argumentos vertidos por la actora carecen de entidad suficiente para desvirtuar las circunstancias apuntadas, motivo por el cual solicita se rechace la demanda de repetición interpuesta con costas.

III. Que a fs. 155 se elevan los autos a consideración de la Sala "C" y a fs. 159 se ponen los mismos en estado de dictar sentencia.

IV. Que la presente litis se origina en la demanda de repetición interpuesta por la actora de los intereses resarcitorios, cuyo pago efectuara a requerimiento del fisco nacional, originados en la diferencia del impuesto sobre la ganancia mínima presunta correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, emergentes de la aplicación de las disposiciones del Decreto nro. 1035/2006.

Que cabe recordar que la mencionada norma legal, determinó que los contribuyentes del impuesto a las ganancias podían optar por el método de lo devengado exigible, previsto en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 18 de la ley del gravamen a efectos de imputar las ganancias originadas por las diferencias de cambio provenientes de la conversión a pesos y por la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) correspondientes a los préstamos garantizados comprendidos en el Título II del Decreto N° 1387/2001.

Que en consecuencia, los contribuyentes que ejercieran la opción como en el caso de la recurrente, podrían imputar las ganancias referidas en el párrafo anterior al ejercicio en que operare la respectiva exigibilidad de las cuotas correspondientes a la amortización del capital de las aludidas obligaciones del Sector Público Nacional, en la proporción atribuible a las mismas.

Que los intereses que son objeto de la demanda de repetición, se originan en el menor impuesto a las ganancias resultante de la aplicación de las normas del aludido Decreto, a compensar con el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Que sobre el caso planteado corresponde destacar en primer término que las normas contenidas en el Decreto N° 1035/2006, arriba reseñado, comenzaron a regir por expresa disposición legal a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 25.561 inclusive, es decir para los ejercicios fiscales cerrados a partir del 6 de enero de 2002, fecha a la que se retrotraen los efectos del contenido normativo del aludido Decreto.

Que en consecuencia, la aplicación retroactiva de la norma legal bajo análisis implica que la misma, en sus alcances y consecuencias, sea aplicable para los ejercicios cerrados a partir del 6 de enero de 2002, de ejercerse la opción, como si hubiese existido al momento de cierre de los mismos.

Que por consiguiente, no pueden derivarse de dicha aplicación retroactiva consecuencias que tornen más gravosa la situación de los contribuyentes, bajo el riesgo de lesionar garantías de raigambre constitucional, máxime cuando la presunta mora no les es imputable, en función de la oscuridad de las normas que regían su situación impositiva, tal como lo reconoce el propio Poder Ejecutivo Nacional, al dictar el decreto N° 1035/2006.

Que en este sentido, en dicha norma legal, menciona "las confusas situaciones planteadas en tomo al tratamiento aplicable a los beneficios" derivados de la conversión de los préstamos garantizados a los que se ha hecho arriba referencia, siendo su objetivo dar término a la incertidumbre jurídica existente al momento de su dictado.

Que en esta línea de razonamiento, resulta además procedente señalar que las consecuencias que el fisco nacional pretende atribuir a la opción efectuada por la aquí recurrente, no surgen de las normas contenidas en el Decreto N° 1035/2006.

Que aún más, el propio organismo recaudador a través de la Resolución General N° 2165/2006 la cual reglamenta la aplicación de las normas emergentes del dictado del citado Decreto, contemplo en su artículo cuarto que los saldos a favor emergentes del ejercicio de la opción comentada como resultado de la presentación de las declaraciones juradas rectificativas en el impuesto a las ganancias, y en su caso, los intereses resarcitorios pagados accesoriamente al monto de impuesto que origina el saldo a favor del contribuyente, podría ser compensado o ser susceptible de devolución (destacado propio).

Que cabe por lo expuesto inferir razonablemente que el ejercicio de la opción otorgada a los contribuyentes, tal como surge del contenido normativo del mencionado decreto, con efecto retroactivo, implica no alterar su situación fiscal frente a los dos gravámenes mencionados.

Que a título de ejemplo, puede mencionarse una situación similar contemplada en el tercer párrafo del artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias, en cuanto a la opción que concede a los contribuyentes beneficiarios de ajustes retroactivos de haberes respecto de imputar las ganancias derivadas de los mismos en función de su devengamiento, sin que el ejercicio de la misma implique un tratamiento más gravoso para el sujeto pasivo, es decir que deba ingresar intereses resarcitorios por el mayor impuesto a las ganancias correspondiente a períodos fiscales no prescriptos, emergente del ejercicio de la opción.

Que por otra parte, elementales principios lógicos de hermenéutica llevan a igual conclusión en el caso traído a sentencia, toda vez que el objetivo de la norma legal comentada fue el de subsanar un

vacío legal que creó razonables dudas en los contribuyentes, lo cual elimina la posibilidad de la asunción por parte de éstos de una conducta oportunista, es decir morosa en el cumplimiento de sus obligaciones.

Que por consiguiente, la exigencia al contribuyente del ingreso de intereses resarcitorios sobre saldos impagos del impuesto a la ganancia mínima presunta deviene improcedentes, máxime cuando la mora en el caso tratado es inculpable, en virtud de las consideraciones vertidas precedentemente, además de no haberse previsto en la normativa contenida en el decreto Nº 1035/2006 las consecuencias que el fisco pretende imponer al ejercicio de la opción que el mismo habilita conforme se expusiera.

Que por los argumentos expuestos corresponde hacer lugar a la repetición intentada por la recurrente con más intereses desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (conforme a lo dispuesto en el Plenario recaído en la causa "Dalmine Siderca SAIC" - AP I 33 del 27/12/93).

El Dr. Urresti y la Dra. Adorno dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Vicchi.

Por ello,

SE RESUELVE:

Hacer lugar a la repetición intentada por la recurrente con más intereses desde la fecha de interposición del reclamo administrativo. Con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Esteban Juan Urresti
Vocal

Juan Carlos Vicchi Vocal

Adriana Adorno Vocal
