

Impuesto A Las Ganancias Impuesto De Igualacion Quebrantos Ejercicios Anteriores Interpretacion

JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 11 de noviembre de 2014. Vistos

los autos: "Recurso de hecho deducido por el HSBC Seguros de Vida Argentina S.A. en la causa HSBC New York Life Seguros de Vida S.A. (TF 28.978-1) c/ DGI s/ queja", para decidir sobre su procedencia. Considerando: Que en atención a lo decidido por el Tribunal en la fecha en los autos principales (causa H.13 9.XLIX "HSBC New York Life Seguros de Vida S.A. (TF 28.978-1) c/ DGI") resulta inoficioso unpronunciamiento en este recurso de hecho. Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara inoficioso un pronunciamiento de la Corte en la presente queja. Reintégrese el depósito de fs. 65. Notifíquese y, oportunamente, archívese. RICARDO LUIS LORENZETTI JUAN CARLOS MAQUEDA CARLOS S. FAYT

Suprema Corte: - I - En la sentencia que obra a fs. 120/125, la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución 84/2006 (DV DEOA) de la AFIP, en la cual se había determinado el impuesto establecido en el art. 69 bis de la ley 20.628 (t.o. en 1997 y sus modificaciones) por el ejercicio 2001, al observarse la distribución de dividendos realizada por la actora en octubre de 2001, con sus intereses resarcitorios y una multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Expresó dicho ente jurisdiccional que el fundamento fáctico del ajuste radicaba en que el Fisco estimó que debían incluirse los quebrantos acumulados al inicio del ejercicio a partir del cual entró en vigor el llamado "impuesto de igualación", creado por la ley 25.063. Sostuvo que la norma del citado art. 69 bis establece el mecanismo legal para la determinación de ese gravamen de forma general durante la vigencia del régimen, mientras que en el art. 118 bis se regula lo relativo a su puesta en práctica al inicio de su vigencia. Agregó que la definición de los aspectos temporales y materiales de la gabela resultaba indispensable ya que para aplicarlo debían compararse los resultados contables con los impositivos, teniendo en cuenta que éstos podían haberse originado en periodos anteriores a su vigencia. Por otra parte, destacó que el instituto de los quebrantos impositivos del art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias es uno de los rubros que exhibe diferencias en el proceso de compensación de resultados contables e impositivos, ya que sólo pueden deducirse de las ganancias gravadas obtenidas en los cinco ejercicios subsiguientes a su generación. Así, adujo que el art. 118 bis previó que, para determinar el gravamen introducido por el art. 69 bis, al inicio de su vigencia, debían primero haberse distribuido todos los resultados contables acumulados (ganancias y pérdidas, o viceversa), al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el cual comenzó a regir el tributo. Por ello, esa norma ordenó que para computar los resultados contables sujetos a las nuevas disposiciones debían agotarse previamente los originados con anterioridad a la vigencia del régimen, para tomar en cuenta sólo los generados a partir del primer ejercicio y así compararlos con los resultados impositivos. Y, con relación a éstos, el precepto hizo referencia a las ganancias gravadas determinada a partir del primer ejercicio finalizado con posterioridad a la entrada en vigencia de la gabela, lo que implícitamente importa considerar el resultado generado antes del cómputo de los quebrantos acumulados al inicio del régimen, tal como, por otro lado, lo regula el art. 19 de la ley. Como forma de corroborar su razonamiento, expuso ese tribunal administrativo que la finalidad del legislador fue evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o de tratamientos preferenciales para las empresas se trasladaran a sus accionistas o participantes en el capital al distribuir esas utilidades. Y que, si se computasen -a los fines del régimen bajo estudio- los quebrantos acumulados antes de la entrada en vigor del tributo debatido, se vería tergiversado tal objetivo. En efecto, si en ese ejercicio inicial el resultado contable obtenido coincidiera con el resultado impositivo, pero se hubieran arrastrado quebrantos, y si además la sociedad contribuyente decidiera distribuir íntegramente los beneficios comerciales obtenidos se habría generado un impuesto de igualación a pesar de no haber gozado de beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales.

- II - A fs. 302/304 vta., la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó parcialmente la sentencia de la instancia anterior. Con relación al gravamen, expuso que las ganancias de los entes mencionados en el art. 69 de la ley, al ser distribuidas en forma de dividendos o de utilidades, no son computables como renta gravada por sus beneficiarios, a fin de evitar la doble imposición económica, en razón de que ya tributaron en cabeza de aquéllos. Sin embargo, el impuesto de igualación del art. 69 bis viene a cubrir una excepción a ese principio, puesto que cuando esa distribución de utilidades se hace por encima de las alcanzadas por el impuesto, la persona pagadora debe realizar una retención equivalente al 35%, con carácter de pago único y definitivo. Destacó que el fin de esta norma es evitar que las numerosas exenciones de que gozan los entes del art. 69 de la ley se trasladen a sus socios. Paralelamente, indicó que los parámetros a comparar para averiguar si se ha producido aquel hecho imponible especial son, por un parte, los dividendos o utilidades pagados y, por otra, las ganancias determinadas con base en la aplicación de las normas generales de la ley del gravamen. Por ello, la ganancia a considerar para este

tributo específico será la que resulte de restar al impuesto pagado por el período fiscal de origen de la ganancia que se distribuye la parte proporcional correspondiente, y sumarle los dividendos y utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de aquella en el mismo período fiscal. En ese orden de ideas, señaló que la norma no determina que los quebrantos anteriores a la puesta en práctica de ese régimen no deban ser considerados a los efectos del cálculo señalado, estableciendo expresamente que se aplicarán todas las disposiciones de la ley. En otras palabras, insistió, cuando el art. 69 bis se refiere a las ganancias a comparar, ellas son las que derivan del resultado del ejercicio en cuestión, comprendiendo tanto los rubros positivos como los negativos (quebrantos). Para corroborar su idea, agregó que si se empleara a las ganancias gravadas como parámetro comparable, sin incluir en ellas los quebrantos de ejercicios anteriores a la vigencia de la ley -tal como sostiene la actora-, quedarían abarcados dentro del monto de las utilidades impositivas importes que no tributaron el impuesto en cabeza de la sociedad pagadora, situación que precisamente quiso evitar el legislador. Por estas razones, avaló la tesitura del Fisco, y revocó la decisión de la instancia anterior con relación al impuesto y a sus intereses, respecto de los que estimó que, en la especie, no se configuraba un supuesto de mora disculpable. Y, en lo atinente a la sanción impuesta, señaló que la falta de especificaciones claras en la ley en cuanto a si debían o no computarse los quebrantos señalados pudo haber generado en la actora una situación de error de hecho extrapenal en cuanto a la posibilidad de su deducción, por lo cual eliminaba, en el caso, la punibilidad de su conducta. - III - A fs. 312/322 vta. el Fisco Nacional interpuso la apelación prevista en el art. 14 de la ley 48, agravándose de la revocación de la multa aplicada en su momento. Aduce que la decisión del a quo carece de fundamentos serios que la sostengan en derecho. Como su recurso fue rechazado parcialmente a fs. 376/376 vta. en lo tocante a la arbitrariedad endilgada, el ente recaudador presentó la queja que corre por cuerda, expediente H.126, L.XLIX. - IV - Por su lado, la parte actora dedujo la apelación extraordinaria a fs. 325/341. En primer lugar, aduce que la sentencia de la cámara realizó una sesgada interpretación del tributo contenido en el art. 69 bis de la ley 20.628, omitiendo considerar lo establecido en su art. 118 bis, en tanto éste regulaba la situación transitoria de incorporación del gravamen especial al sistema jurídico, normando con relación a los resultados provenientes de ejercicios anteriores a su entrada en vigor. Y que de ella se deriva una vulneración para sus garantías constitucionales del derecho de propiedad, del principio de legalidad tributaria y de la prohibición de retroactividad fiscal. En tal orden de ideas, agregó que la decisión apelada posee una fundamentación sólo aparente, por lo que resulta descalificable por arbitraria. Dado que el recurso fue concedido por lo relativo a la interpretación de normas federales (ver auto de fs. 376/376 vta.), la actora realizó la presentación directa que también corre por cuerda, H.124, L.XLIX. - V - Estimo que un orden lógico impone tratar, en primer lugar, lo referido al recurso extraordinario de la actora, de fs. 325/341, toda vez que, de prosperar su planteamiento, devendría inoficioso el examen de las demás cuestiones traídas ante vuestros estrados. En tal sentido, pienso que la apelación resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (arts. 69 bis y 118 bis de la ley del impuesto a las ganancias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria a la inteligencia que la recurrente sustentó en ellas. Además, y debido a la presentación del recurso de hecho identificado bajo el registro H.124, L.XLIX, opino que corresponde examinar, en forma conjunta, todas sus impugnaciones traídas a conocimiento del Tribunal, ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el a quo y las atinentes a la interpretación de la cuestión federal son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625). - VI - De acuerdo con lo expuesto, el thema decidendum de la presente causa radica en dilucidar la forma en que debía calcularse el denominado "impuesto de igualación", establecido por el tantas veces citado art. 69 bis de la ley 20.628 con relación al tiempo de su incorporación al sistema tributario federal, lo que lleva también a estudiar lo dispuesto por el Congreso Nacional en el art. 118 bis de la misma ley. En este último precepto se ordenó que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 69 bis, "... las ganancias gravadas a considerar serán las determinadas a partir del primer ejercicio fiscal finalizado con posterioridad a la entrada en vigencia de dicha norma y los dividendos o utilidades que se imputarán contra la misma, serán los pagados o distribuidos con posterioridad al agotamiento de las ganancias contables acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la referida vigencia (subrayado, agregado). Resulta indubitado que esta norma posee carácter transitorio, en tanto reguló las situaciones en que podían encontrarse los sujetos del art. 69 de la ley del gravamen al momento en que se incorporó el "impuesto de igualación" al régimen general del impuesto a las ganancias. Así, se tuvo en cuenta que, al inicio de la aplicación del régimen, para garantizar su neutralidad con relación a la situación anterior, por una parte, las "ganancias gravadas" serían las determinadas a partir del primer ejercicio fiscal cerrado con posterioridad a la entrada en vigor del tributo, y que, por otra parte, las utilidades obtenidas pero no distribuidas hasta el ejercicio anterior al de entrada en vigencia de la norma no serían tomadas en cuenta para aplicar el tributo, por lo cual su abono no sería susceptible del mecanismo de retención por parte del sustituto -es decir, del ente pagador-. Según lo veo, no resultaba necesario que el legislador hiciera una consideración especial respecto de la eventual existencia de quebrantos originados en ejercicios anteriores al cierre del período inmediato anterior a la entrada en vigor del régimen, precisamente porque estableció que debían computarse, en ese momento, de acuerdo con el 118 bis, las "ganancias

gravadas" determinadas a partir del primer ejercicio finalizado con posterioridad a la entrada en vigor del tributo. En efecto, la misma ley 20.628 contempla este concepto de "ganancias gravadas" en el art. 19, distinguiéndolo de los "quebrantos", en cuanto éstos han de deducirse de aquéllas, a fin de obtener la ganancia neta sujeta a gravamen del periodo de que se trate. Cabe aquí recordar la inconcusa pauta hermenéutica de V.E. en cuanto a que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649). Para concluir, agregó que nada halló en el debate parlamentario de la ley 25.063, en derredor de las normas bajo estudio, que permita pensar que fue la intención del legislador que los quebrantos preexistentes quedaran, en definitiva, alcanzados por el nuevo gravamen, situación a la que, como bien destacó el Tribunal Fiscal, conduce la tesis del ente recaudador que aquí se desecha.

- VII - A mayor abundamiento, hago notar que el resultado al que se arriba se ve corroborado por lo afirmado por esa Corte en el precedente del Fallos: 332:1531, en cuanto destacó que el propósito de la norma contenida en el art. 69 bis de la ley 20.628 "es evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades". Así también es conveniente recordar, como lo hizo V.E. en la causa mencionada, lo expresado por el senador Verna en el debate parlamentario por el que se aprobó la ley 25.063, mediante la cual se introdujeron a la ley del impuesto a las ganancias los citados arts. 69 bis y 118 bis. Sostuvo ese legislador que "... se procura evitar que los beneficios impositivos derivado de exenciones o tratamientos preferencia les para las empresas se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de las mismas en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos. Con ello se intenta eliminar una fuente de elusión, además de que se considera que tales franquicias alteran la equidad horizontal y vertical desde el punto de vista económico" (Antecedentes Parlamentarios, La Ley, 1999-A, pág. 1060; subrayado añadido). Dentro de este marco, opino que la cuestión guarda analogía con lo sentenciado por V.E. el 8 de octubre de 2013 en la causa W.5, L.XLVIII, "White Martins Cilindros Ltda. Suc. Argentina (TF 29.993-I) c/ DGI", en cuanto expresó en el considerando 8º que el denominado "impuesto de igualación" resulta aplicable a las distribuciones de utilidades "que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución", cuando ese excedente de utilidades se origine en ganancias exentas o sujetas a tratamientos preferenciales. En efecto, se halla fuera de debate en autos que la controversia se origina por el tratamiento a asignarle a los "quebrantos" acumulados en ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor del tributo del art. 69 bis de la ley del impuesto (confr. considerandos de la resolución 84/06 DV DEOAA en especial fs. 38, tercer párrafo). Y, por otra parte, es claro que ese concepto no puede ser asimilado a una "ganancia exenta", o a una "sujeta a tratamientos preferenciales" -elementos que, con exclusividad, el legislador buscó gravar en cabeza de los beneficiarios de las utilidades señaladas, de acuerdo con lo señalado por ese Tribunal- razón por la cual estimo que se desvanece toda duda que pueda existir respecto de la carencia de asidero que exhibe la posición mantenida por el Fisco.

- VIII - Dado lo expuesto en el punto anterior, estimo que resulta inoficioso el tratamiento del recurso extraordinario del Fisco Nacional.

- IX - En virtud de antedicho, opino que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 325/341, declarar inoficioso el tratamiento del recurso extraordinario de fs. 312/322 vta., y revocar la sentencia apelada. Buenos Aires, 11 de julio de 2014. LAURA M. MONTI Correlaciones: Ley 20628 - BO: 31/12/1973 Cita digital: