

## Impuesto A Las Ganancias Indemnizaciones Explotacion Petrolifera Exencion Impositiva

### JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 11 de noviembre de 2014. Vistos

los autos: "Yparraguirre, Juan (TF 27.337-I) y otro c/ DGI". Considerando: 1º) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que mantuvo las resoluciones de la A.F.I.P que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias de los contribuyentes Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz por los periodos fiscales 2000 a 2003 con más sus intereses y multas. 2º). Que para así decidir, el a quo indicó que aquéllos conformaban una sociedad de hecho dedicada -entre otras actividades- a la explotación de un establecimiento ganadero, ubicado sobre un inmueble que poseían en condominio, y que la cuestión litigiosa se centraba en dilucidar el tratamiento tributario que correspondía asignar en el mencionado impuesto a las sumas percibidas por esa sociedad de hecho en concepto de "servidumbres petroleras", abonadas en compensación de los perjuicios sufridos sobre el fundo de su propiedad. Explicó que la ley 17.319 establece que los concesionarios de explotaciones hidrocarbúricas deben indemnizar a los propietarios superficiales por los perjuicios ocasionados a los fundos afectados a esa explotación. Según el criterio del a quo, ello traduce la falta de gratuidad de esos pagos y un enriquecimiento en cabeza de quien los recibe, por lo cual, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias. Al respecto afirmó que la ley 20.628 considera ganancias -en cabeza de sociedades, empresas o explotaciones unipersonales- a "los rendimientos, rentas o beneficios patrimoniales que cumplan o no con los requisitos de permanencia y habilitación de la fuente que los produce" (fs. 445). En ese sentido puntualizó que la citada ley, en lo relativo a los "sujetos empresas" sigue la "teoría del balance" y grava todas las rentas obtenidas por ellos; sin perjuicio de lo cual destacó que los sujetos incluidos en el art. 49, inc. b, del mencionado ordenamiento -entre ellos las sociedades de hecho- se limitan a determinar el resultado impositivo y, una vez obtenido, lo trasladan a los socios, quienes los toman como ganancias de tercera categoría en sus respectivas declaraciones juradas. 3º) Que, por otra parte, desestimó el argumento de la actora referente a la aplicación supletoria de las exenciones previstas en la ley 21.499 para el supuesto de expropiación por causa de utilidad pública por considerarlo en pugna con el principio constitucional de reserva de la ley que guía la materia. 4º) Que contra tal sentencia, la actora interpuso recurso extraordinario (fs. 454/473) que fue concedido en cuanto se halla en juego la interpretación de normas de carácter federal y denegado por la causal de arbitrariedad (conf. auto de fs. 492). La aludida denegación parcial dio lugar al planteamiento de la queja, registrada con el número Y.7.XLIX, que corre agregada por cuerda. La recurrente adujo que los señores Yparraguirre y Astiz son titulares del dominio de un inmueble ubicado en la provincia del Chubut en el que se realizaron estudios de prospección petrolera que condujeron al descubrimiento del yacimiento denominado "Cerro Dragón", que es el más importante del país individualmente considerado. Señaló que la actividad desarrollada en ese predio por las distintas empresas petroleras concesionarias -hoy unificadas en Pan American Energy LLC (Sucursal Argentina)- produjo la devastación del campo: se rompieron los alambrados, se contaminó el agua, se arrasó la poca superficie cultivable que existía y se quebraron las barreras naturales contra la erosión. Afirmó que si bien el concesionario ocupa materialmente el 70% de la superficie del fundo, en realidad lo afecta en su totalidad ya que los espacios remanentes -entre campamentos y explotaciones, en uso o abandonadas- no son susceptibles de ser utilizados en la actividad ganadera, de manera que la explotación económica del propietario superficial desapareció. Sostiene la apelante que el a quo no consideró los argumentos conducentes expuestos por su parte, y resolvió el caso aplicando dogmáticamente la definición de renta del art. 2º, punto 2, de la ley del tributo, desconociendo la realidad económica y la simetría de la situación configurada en estos autos con la "ocupación temporaria" prevista en los arts. 57 y sgtes., de la ley 21.499. En ese orden de argumentos, recuerda que esta Corte declaró inconstitucional la pretensión de gravar las indemnizaciones por expropiación en los precedentes de Fallos: 253:307 y 308:2359. Asimismo afirma que el art. 100 de la ley 17.319 procura una indemnización justa para el propietario superficial, es decir, integral en cuanto al valor de la cosa dañada y que, por ese motivo, no resulta razonable que el Estado la menoscabe gravándola con el impuesto, máxime al tratarse de la reparación de un daño y no de una renta. 5º) Que el recurso extraordinario es formalmente admisible toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas de carácter federal (art. 14, inc. 3º, de la ley 48). Sin perjuicio de ello, los agravios deducidos con apoyo en la doctrina sobre arbitrariedad de sentencias, serán tratados en forma conjunta con los concernientes a la interpretación de las aludidas disposiciones pues ambos aspectos guardan entre sí estrecha conexidad (Fallos: 308:1076; 314:1460; 321:2764; 323:1625). Asimismo, cabe recordar que cuando se encuentra en discusión la inteligencia que cabe asignar a normas de naturaleza federal, la Corte no se encuentra limitada por los argumentos del a quo o las posiciones de las partes, sino que le incumbe formular una declaración sobre el punto disputado según la interpretación que

rectamente le otorgue (Fallos: 314:529; 329:4628; 330:2416; 331:1369, entre muchos otros). 6º) Que el art 100 de la ley 17.319 dispone que "Los permisionarios y concesionarios deberán indemnizar a los propietarios superficiarios de los perjuicios que se cause a los fundos afectados por las actividades de aquéllos. Los interesados podrán demandar judicialmente la fijación de los respectivos importes o aceptar -de común acuerdo y en forma optativa y excluyente- los que hubiera determinado o determinare el Poder Ejecutivo con carácter zonal y sin necesidad de prueba alguna por parte de dichos propietarios". De la norma precedentemente transcripta corresponde destacar, a los fines de la dilucidación de esta causa, que la indemnización está legalmente prevista en favor de "los propietarios superficiarios". 7º) Que, como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, la AFIP reclama, por intermedio de las resoluciones determinativas aquí impugnadas, el impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2000 a 2003 que adeudarían dos personas físicas, los señores Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz, que son los titulares del dominio del inmueble dañado por la actividad de los concesionarios y permisionarios hidrocarburíferos. 8º) Que es verdad que Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz inscribieron ante la AFIP una sociedad de hecho integrada por ambos, cuyo objeto es la "cría de ganado ovino, excepto en cabañas y para la producción de lana" (conf. fs. 13), y que Pan American Energy LLC Sucursal Argentina señaló al CUIT de esa sociedad de hecho como beneficiario del pago de la indemnización (confr. fs. 6 del cuerpo auxiliar II de la actuación SEFI 22.126, agregada por cuerda), aun cuando, como lo señala la señora Procuradora Fiscal, no hay documentación respaldatoria sobre el sujeto que recibió los pagos por el referido concepto. Sin perjuicio de ello, la disposición legal antes transcripta -el art. 100 de la ley 17.319- es clara en cuanto a que tal indemnización está destinada a "los propietarios superficiarios" de los respectivos fundos, para resarcirlos de los perjuicios causados en ellos. La misma conclusión surge de lo establecido en el decreto 860/96. Ello implica -como lo señala la señora Procuradora Fiscal-, en aspecto no controvertido por las partes, que no se mantiene ni se conserva la calidad del inmueble afectado a la explotación hidrocarburífera, ni tampoco será factible, por ende, "mantener y conservar" los réditos que éste producía con esa calidad perdida. 9º) Que, con tal comprensión, resulta aplicable en el sub examine el criterio establecido por el Tribunal en las causas D.1148 XLII "De Lorenzo, Amelia Beatriz (TF 21.504-1) c/ DGI", sentencia del 17 de junio de 2009 y "Cuevas" (Fallos: 333:2193). En efecto, en el precedente citado en primer término se recordó que el art. 2º de la ley 20.628 dispone que a los efectos de esa ley "son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación" y que, al interpretar una disposición similar, contenida en el art. 1º de la ley 11.682, el Tribunal había señalado que si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad (Fallos: 182:417); y que en el mismo precedente había afirmado que la idea de periodicidad estaba claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir, como el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital. Asimismo puntualizó esta Corte que la periodicidad del rédito induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirlo, la cual se debe también "mantener y conservar", pues sólo haciéndolo así se podrán "mantener y conservar" los réditos como requiere la definición de la ley (conf. Fallos: 209:347). En síntesis, de acuerdo con lo establecido en los citados precedentes, cabe afirmar que durante el periodo sobre el que trata la presente litis, la ley del tributo adoptó para las personas físicas y las sucesiones indivisas la "teoría de la fuente" "teoría clásica de la renta" o "renta producto" que requiere la subsistencia de la fuente productora después de producida aquella. 10) Que, sobre la base de la doctrina establecida en los mencionados precedentes, cabe concluir que la indemnización sobre la que versa esta causa no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias, pues no permanece ni se conserva la fuente como es necesario para que quede sujeta al gravamen en los términos del art. 2º, punto 1, de la citada ley 20.628, ya que aquélla es directa consecuencia de la destrucción de las calidades del inmueble afectado por la actividad hidrocarburífera. En este punto cabe afirmar -en concordancia con lo señalado por la señora Procuradora Fiscal- que desde un orden lógico de los sucesos, se impone reconocer que primero ocurre el daño a las pasturas, a la superficie cultivable, a las aguas, etc. y luego, como consecuencia de tales daños, se origina el derecho al resarcimiento previsto por el art. 100 de la ley 17.319 y por el decreto 860/96. Por ello, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, se hace lugar a la queja, y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 60 de aquélla y remítanse las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte - un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo establecido en la presente. RICARDO LUIS LORENZETTI ELENA I. HIGHTON de NOLASCO JUAN CARLOS MAQUEDA E. RAÚL ZAFFARONI Dictamen de la Procuración General de la Nación Suprema Corte: - I - A fs. 443/447, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a turno, había ratificado sendas determinaciones de oficio practicadas a los Sres. Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz en el impuesto a las ganancias de cada uno de ellos en los periodos

fiscales 2000 a 2003, con más sus intereses y multas. Para así decidir, indicó que ambos conformaban una sociedad de hecho dedicada a la explotación de un establecimiento ganadero, ubicado sobre un inmueble, que poseían en condominio, actividad incluida en el art. 49, inc. b) , de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97, al que se referirán las citas siguientes) y, por tal motivo, sus ingresos encuadran en la "teoría del balance", consagrada en el art. 2º, pto. 2), de esta norma. Preciso que la cuestión litigiosa se centra en dilucidar el tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto a las ganancias a las sumas percibidas por esa sociedad de hecho en concepto de "servidumbres petroleras". Explicó que la ley 17.319 establece que los concesionarios de explotaciones hidrocarburíferas están obligados a indemnizar a los propietarios superficiarios por los perjuicios que ocasionen a los fundos afectados a la explotación, lo que traduce una falta de gratuidad en esos pagos y un enriquecimiento en cabeza de quien los recibe, alcanzados por el impuesto a las ganancias. Puntualizó que la existencia del daño provocado al inmueble, así como su magnitud, constituyen aspectos ajenos a lo discutido en esta causa, motivo por el que rechazó su tratamiento. Desestimó también la aplicación supletoria de las exenciones previstas en la ley 21.499 para el supuesto de expropiación por causa de utilidad pública, argumentando que ello se encuentra en pugna con el principio de reserva de ley en materia tributaria. Por último, confirmó las multas por defraudación y omisión fiscal aplicadas en los periodos 2000/2001 y 2002/2003 respectivamente, y negó la existencia de un error excusable, al considerar que se basaba exclusivamente en una mera discrepancia en la interpretación de las normas aplicables.

- II -

Disconforme, la actora dedujo el recurso extraordinario de fs. 454/473, concedido a fs. 492 en cuanto se debate la interpretación de normas de carácter federal y denegado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento. Contra esta decisión, se interpuso el recurso de hecho que, bajo el registro Y. 7, L.XLIX, obra agregado por cuerda a estas actuaciones. Señaló que los Sres. Yparraguirre y Astiz son los titulares del dominio de un inmueble ubicado en la Provincia del Chubut en el que, en el año 1959, se realizaron estudios de prospección petrolera que condujeron al descubrimiento del yacimiento que actualmente se denomina "Cerro Dragón" y que es el más importante del país, individualmente considerado. Agregó que ese hallazgo provocó un verdadero caos por la intervención de las distintas empresas petroleras concesionarias, hoy unificadas en Pan American Energy LLC (Sucursal Argentina), que irrumpieron en el predio rompiendo los alambrados, contaminando las aguas, arrasando con la poca superficie cultivable para forraje que existía, y quebrando las barreras naturales contra la erosión. Destacó que si bien el concesionario ocupa -materialmente- el 70% de la superficie del establecimiento en realidad lo afecta en un 100%, ya que los espacios remanentes -entre campamentos y explotaciones, en uso o abandonados- no son susceptibles de utilización para desarrollar la actividad ganadera. Aseveró que la explotación económica del propietario superficiario desapareció, entonces, como consecuencia de la imposibilidad de emplear esos terrenos para el desarrollo de su actividad. Denunció que la Cámara omitió el estudio de estos argumentos conducentes para la resolución de la causa, aferrándose en forma dogmática a la definición de renta contenida en el art. 2º, pto. 2), de la ley 20.628, desconociendo la realidad económica y la simetría con la "ocupación temporaria", regulada por los arts. 57 y sgtes. de la ley 21.499. Recordó que ha sido V.E. quien declaró inconstitucional la pretensión de gravar las indemnizaciones por expropiación en Fallos: 253:307, criterio reiterado en Fallos: 308:2359. Sostuvo que el art. 100 de la ley 17.319 persigue una indemnización "justa" para el propietario superficiario, esto es integral en cuanto al valor de la cosa dañada, por lo que no resulta razonable que luego el Estado la menoscabe por vía tributaria. Se trata, enfatizó, de la reparación de un daño y no de una genuina renta que pueda ser alcanzada por la gabela. En subsidio, planteó la confiscatoriedad del tributo pues, ante la ausencia de beneficio, queda absorbido su capital.

- III -

Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta lo referido al recurso extraordinario de fs. 454/473 y al de hecho del expediente Y.7, L. XLIX. En tal sentido, considero que ambos resultan formalmente admisibles, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (leyes 17.319, 20.628 y sus modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas {art. 14, inc. 3o, de la ley 48} . Además, pienso que corresponde examinar, en forma conjunta, las impugnaciones traídas a conocimiento del Tribunal, ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el tribunal anterior 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).

- IV -

Liminarmente, considero importante destacar que el Fisco Nacional reclama, por intermedio de las resoluciones determinativas aquí impugnadas -identificadas como (DV RRCR) 52/06 y 53/06, ambas del 18 de abril de 2006, que obran a f s. 9/23 y 120/133- el impuesto a las ganancias adeudado por dos personas físicas, los Sres. Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz, por los períodos fiscales 2000 a 2003. También está fuera de debate que estas dos personas físicas son las titulares del dominio del inmueble dañado por la actividad de los concesionarios y permisionarios hidrocarburíferos, circunstancia que los obliga -en el caso actual, a Pan American Energy LLC Sucursal Argentina- a indemnizar a los primeros. Así surge claramente del art. 100 de la ley 17.319, en cuanto dispone: "Los permisionarios y concesionarios deberán indemnizar a los propietarios superficiarios de los perjuicios que se causen a los fundos afectados por las actividades de aquéllos. Los interesados podrán demandar judicialmente la fijación de los respectivos importes o aceptar -de común

acuerdo y en forma optativa y excluyente- los que hubiere determinado o determinare el Poder Ejecutivo con carácter zonal y sin necesidad de prueba alguna por parte de dichos propietarios" (subrayado agregado). En uso de esa segunda opción, Yparraguirre y Astiz recibieron de Pan American Energy LLC Sucursal Argentina la indemnización establecida con carácter zonal por el decreto 860/96 durante los períodos aquí en trato (cfr. resoluciones determinativas de oficio, fs. 19 y 129). Ciertamente es que Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz inscribieron ante el Fisco Nacional una sociedad de hecho integrada por ambos, a la que se le asignó la CUIT ..., cuya actividad es "cría de ganado ovino, excepto en cabañas y para la producción de lana" (código 12120, cfr. fs. 13). Y también que Pan American Energy LLC Sucursal Argentina identificó como beneficiario del pago de la indemnización a la CUIT de esa sociedad de hecho (cfr. fs. 6 del cuerpo auxiliar II de la actuación SEFI 22.126, agregada por cuerda), aun cuando no existe documentación respaldatoria sobre el sujeto que recibió los pagos (cfr. resolución determinativa de oficio, fs. 13, octavo párrafo). Pero no menos cierto es que esos pagos, en virtud de lo dispuesto por el art. 100 de la ley 17.319 y por el decreto 860/96, pertenecen a los propietarios superficiarios de los fundos, en carácter de indemnización por los daños causados. Desde esta perspectiva, yerra el Fisco cuando afirma como sustento de su pretensión: "Que corresponde al contribuyente ingresar el impuesto proveniente de la actividad llevada a cabo por la sociedad de hecho, de acuerdo al porcentaje de participación en la misma" (cfr. resoluciones determinativas de oficio, fs. 19 y 130). En efecto, en virtud del art. 100 de la ley 17.319 y del decreto 860/96, no se trata de un ingreso originado por la actividad de la sociedad de hecho, sino de una indemnización a los propietarios del inmueble. Y, a mi juicio, carece de toda relevancia -a los fines de este análisis- que el pago haya sido librado a la CUIT de esa sociedad de hecho, como -vale resaltarlo- también lo ha considerado el propio Fisco Nacional en este expediente, al determinar de oficio la renta en cabeza de cada una de las personas físicas en virtud de esos ingresos, y exigir a ellas el impuesto resultante. - V - Puesto en claro que los beneficiarios de la indemnización son las dos personas físicas propietarias del inmueble rural, debe dilucidarse si ella se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias. A mi modo de ver, la situación resulta análoga a la tratada y resuelta por V.E. en Fallos: 333:2193 y su cita. En efecto, aquí también es indefectible colegir que la indemnización en trato carece de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen, en los términos del art. 2º, pto. 1), de la ley 20.628, ya que es directa consecuencia de la destrucción de las calidades del inmueble afectado. Dicho en otros términos, desde un orden lógico de los sucesos, se impone reconocer que primero ocurre el daño a las pasturas, a la superficie cultivable, a las aguas, etc., y luego, como consecuencia de todo eso, nace el derecho al resarcimiento reglado por el art. 100 de la ley 17.319 y por el decreto 860/96. No es óbice para ello que el propietario continúe como titular del dominio del inmueble durante la explotación de hidrocarburos, o aun luego de finalizada ella, pues V.E. ha sido clara al indicar que la "teoría de la fuente", "teoría clásica de la renta" o "renta-producto", que la ley adopta durante el período de la litis para las personas físicas y sucesiones indivisas (cfr. art. 2º de la ley 20.628), supone la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirla, la cual se debe también "mantener y conservar", pues sólo haciéndolo así se podrán "mantener y conservar" los réditos como lo requiere la definición de la ley (Fallos: 182:417 y 209:347). Bajo este prisma, advierto que el art. 100 de la ley 17.319 y el decreto 860/96 no dejan lugar a duda -respecto a que los pagos allí establecidos están enderezados a "indemnizar a los propietarios superficiarios de los perjuicios que se causen a los fundos", lo cual implica que ambas normas reconocen -en aspecto, reitero, no controvertido por ninguna de las partes- que no se mantiene ni se conserva la calidad del inmueble afectado a la explotación hidrocarburífera, ni tampoco será factible, por ende, "mantener y conservar" los réditos que éste producía con esa calidad perdida. Ello nítidamente diferencia a las indemnizaciones bajo estudio del fruto que produce el árbol, de la cosecha que da la tierra, del arrendamiento, del salario o del interés de un capital, citados por V.E. en Fallos: 182:417 como ejemplos típicos de renta gravada que "mantiene y conserva" a su fuente productora, y las deja fuera del objeto del tributo regulado por el art. 2º, pto. 1), de la ley 20.628 para las personas físicas como los aquí actores. - VI - Por lo expuesto, considero que corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario - Buenos Aires, 14 de abril de 2014. LAURA M. MONTI

Correlaciones

Ley 20628 - BO: 31/12/1973

Cita digital: