

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 53

I. Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Catamarca, Provincia de s/ acción de repetición (22/10/2019)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación. Repetición de Saldos a Favor.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Axiom Energy Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (26/12/2019)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Operaciones de Rancho y Subsidios del Estado Nacional. Cláusula del Progreso de la Constitución Nacional. Competencia.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Y.P.F. S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/acción declarativa de certeza (26/12/2019)”*; *“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/acción declarativa de certeza (26/12/2019)”* y *“Pámpa Energía S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (26/12/2019)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Operaciones de Rancho y Subsidios del Estado Nacional. Cláusula del Progreso de la Constitución Nacional. Competencia y Medida Cautelar.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala I. *“Volkswagen Argentina SA (TF 30954-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo (26/12/2019)”*. Impuesto a las Ganancias. Precios de Transferencia.

✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Catamarca, Provincia de s/ acción de repetición (22/10/2019)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación. Repetición de Saldos a Favor.**

a) **Comentario Preliminar: ¿Sigue existiendo el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Argentina?**

En el medio de la vorágine en la cual estamos inmersos en nuestro día a día tributario, perdemos de vista que, en la República Argentina, tenemos la oportunidad de poder observar aún virtualmente con vida un tributo que es parte de estudios arqueológicos en la mayoría de los países que podríamos definir como civilizados¹.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es sólo una pieza de museo en la mayoría del mundo, pero en nuestro país parecería, si sólo sobrevolamos la temática referida al mismo, que tiene una vitalidad inusitada, propia de un impuesto que está fuera de todo control de constitucionalidad, en especial para la categoría de contribuyente que no tienen protección jurisdiccional alguna frente a determinados excesos de la Administración en el ejercicio de sus potestades tributarias, tal cual quedará expuesto (nuevamente) al analizar el dictamen de la señora Procuradora, que es el fundamento del fallo objeto de estudio.

A esta altura es pertinente recordar la definición genérica del hecho imponible de este impuesto:

- **“El Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el ejercicio habitual de una actividad a título oneroso, por cualquier tipo de sujeto, dentro del ámbito de una jurisdicción”.**

Es decir, es un tributo territorial, físico, que responde a la lógica de cómo operaban los negocios antes de la revolución de las comunicaciones y, en particular, de internet. Por lo tanto, estamos frente a un impuesto anacrónico.

Pero, lo mencionado en el párrafo anterior no es el único fundamento por el cual en los países civilizados lo dejaron de aplicar, para migrar masivamente a un **Impuesto a las Ventas en la etapa minorista**². Son sus nefastas consecuencias económicas, entre las cuales resalta su falta de neutralidad³, las que llevaron a que hoy sea un recuerdo en la mayoría del mundo.

¹ Entendemos por “países civilizados” aquellos que realmente respetan el “estado de derecho”.

² Por supuesto, un tributo a las ventas en el sector minorista requiere de un esfuerzo de la administración tributaria que hoy (pareciera) ningún fisco en nuestro país quiere asumir (en particular por la informalidad de este sector de la cadena de valor).

³ Cuando hablamos de neutralidad en materia tributaria nos referimos a la relación entre el efecto ingreso que el tributo genera y la recaudación del Estado. Sólo un tributo es neutral cuando la porción de riqueza que se le quita al sector privado es equivalente a lo que recauda el sector público, volviendo esas magnitudes de dinero en bienes y servicios públicos.

Ahora bien, en el Impuesto sobre los Ingresos Públicos, dados los efectos de piramidación y cascada que le son inherentes, esto no acontece.

Ahora bien, a esta altura nos debemos preguntar cabalmente: *¿Realmente existe el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en nuestro país? ¿En nuestro país el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es también una pieza de arqueología? ¿La Argentina se mantuvo al margen de los cambios en la forma de ejercer el comercio que aconteció en el resto del mundo?*

La respuesta es sencilla y compleja a la vez. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos definido por los 24 Códigos Fiscales y en el inciso b), del artículo 9, de la Ley 23.548 (Coparticipación Federal de Impuestos) no existe más⁴, en los hechos, desde hace muchísimos años.

El mismo fue:

- Feneciendo a medida que las modalidades de producción, cadena de abastecimiento, logística y comercialización de bienes y servicios fueron mutando en virtud de los cambios en las comunicaciones.
- Feneciendo a medida que las empresas necesitaron menos presencia físicas en cada jurisdicción para operar (en particular en las provincias que están por fuera del cordón central productivo del país – ej. Catamarca).
- Feneciendo a medida que se fueron re-emplazando las fuerzas de ventas desplegadas en todo nuestro territorio por portales *web*.
- Feneciendo a medida que los agentes económicos fueron trasladando actividades (que se realizaban en nuestro país) al exterior.
- Feneciendo a medida que la realidad así lo dictó.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos no se extinguió en la Argentina por la aplicación de un racional económico tendiente a evitar sus consecuencias económicas negativas, sino que, simplemente, la realidad se encargó de eliminarlo (proceso que continúa hasta el día de hoy).

Esto acontece, más allá (reiteramos) de la plena vigencia de los 24 Códigos Fiscales y, en particular, del inciso b), del artículo 9, de la Ley 23.548⁵, los cuales permanecen inmutables ante los compromisos asumidos por las 23 Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Nación, en los Pactos Fiscales de la década de 1990 y en el reciente (y fallido) Consenso Fiscal.

Ante esta situación de facto, combinada con las crecientes necesidades fiscales de todas las jurisdicciones sub-nacionales, se fue reemplazando el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por otro (sin sustento en ley), que podríamos denominar a los “**Impuestos a los Cobros, Pagos y Acreditaciones Bancarias (ICPAB)**”, el cual actúa bajo el eufemismo de régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero es un impuesto en sí mismo.

Este cambio se produjo de forma más vertiginosa en las jurisdicciones provinciales que se han visto más afectadas por los cambios en las modalidades de hacer negocios de las empresas. Esto es, en aquellas provincias más alejadas de los centros de consumo y del cordón central industrial de nuestro país.

⁴ O en el mejor de los casos podría denominarse como un tributo remanente o en extinción.

⁵ Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Recordemos que la misma posee rango Constitucional.

El **ICPAB** tiene una característica que lo destaca de otros impuestos y es que **ostenta una ilegalidad flagrante**, casi obscena, **basada en el más absoluto desapego a la Constitución Nacional**.

Atenta directamente contra las directrices del inciso b), del artículo 9, de la Ley de Coparticipación, conculca, entre otros, y de forma flagrante, los principios constitucionales de: legalidad, no confiscatoridad, razonabilidad, imposibilidad de establecer aduanas interiores, clausula comercial, etc.

Además, desde el punto de vista económico, sólo profundiza las deficiencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y actúa como un incentivo hacia la informalidad de los agentes económicos.

Por otra parte, para las 24 jurisdicciones que lo aplican tiene una ventaja que no provee ningún otro impuesto y es que le permite recaudar sobre el sujeto de derecho del mismo (el pasible de las retenciones y percepciones – aquel que “compra”, “vende” y “se le acreditan los pagos de las ventas en una cuenta bancaria”) y sobre el agente de recaudación (solidario con el primero), dado que es tan compleja su aplicación, carente de todo sustento legal, que siempre otorga a los fiscos rendimientos recaudatorios adicionales/marginales, ante incumplimientos, en particular por omisión, por parte del solidario.

Es decir, el ICPAB tiene la rara virtud de generar ingresos para el Fisco en dos instancias:

- i)* al momento de perfeccionarse su hecho imponible (cobranza, pago o acreditación bancaria) y
- ii)* por las omisiones en las cuales, dada la complejidad casi absurda que tiene este tributo, incurrirá indefectiblemente el agente de recaudación (solidario), al cual también se le socaban todas las posibilidades de defensa, tanto en instancia administrativa como judicial.

Es más, esta segunda etapa, teniendo en cuenta los intereses, recargos y multas, la eficiencia del tributo se incrementa notablemente en relación a la primera.

Otra característica que distingue al **ICPAB** del resto de los tributos del sistema es que la alícuota del mismo (elemento esencial para determinar la cuantía de la obligación tributaria), se define arbitrariamente, mes a mes, para cada contribuyente, utilizándose indescifrables algoritmos de “riesgo fiscal”. En realidad, se define mes a mes en función de las necesidades fiscales de “caja” de cada jurisdicción.

Como colateralidad, también se **lo utiliza para sancionar a los contribuyentes**, eludiendo los procesos reglados de determinación de oficio, de forma tal de conculcar un principio esencial, como lo es el del “debido derecho adjetivo”, tantas veces mencionado y analizado en mis distintos artículos.

Por no tener una alícuota definida, uniforme y consistente en el tiempo (en muchas jurisdicciones es mensual – padrones mensuales), no es posible para los contribuyentes del **ICPAB** determinar su incidencia real en la ecuación económica de su negocio. Además, tiene fuertes efectos financieros, los cuales, dados los niveles de inflación y tasa de intereses vigentes, le agregan mayor costo al mismo, siempre solventado por el contribuyente.

Ahora bien, el éxito de este nuevo impuesto (más allá que tiene décadas), sólo se pudo lograr por medio de la falta de tutela jurisdiccional efectiva que sufren los contribuyentes desde que el mismo fue instaurado, siendo el fallo objeto de estudio, sólo un hito más en el sendero triunfante de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la aplicación de este tributo.

La excepción que confirma la regla es el icónico fallo “**Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad (6/10/2016)**”, de la **Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán**, cuyo análisis realizaremos en el último apartado del análisis del presente fallo. Pero, a esta altura, lo consideramos, por el momento, sólo un antecedente aislado.

En virtud de lo expuesto podemos decir que hoy, los Códigos Fiscales, en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tienen funciones muy específicas, las cuales son:

- **Otorgarle al ICPAB un ropaje jurídico dentro del marco de las potestades tributarias provinciales delegadas a la Nación por medio de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.**

Más allá que no responda al principio de realidad económica, ha sido suficiente para que las jurisdicciones sub-nacionales se protejan de posibles embates judiciales (reales) por parte de los contribuyentes que gozan de menos derechos de defensa por operar en sectores no regulados por leyes federales.

- **Medir el saldo a favor del contribuyente⁶.** Esto es absolutamente estéril dada la imposibilidad fáctica de conseguir la restitución de estos importe (¿Pagados en exceso?), como lo demuestra el fallo “*Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Catamarca, Provincia de s/ acción de repetición (22/10/2019)*”, entre tantos otros.

Además, la licuación de los “saldos a favor” que provoca el proceso inflacionario que atraviesa nuestro país, acompasado, como se mencionó, por la falta de una tutela jurisdiccional efectiva, resulta en un excelente elemento disuasorio para cualquier contribuyente que intente hacer valer sus derechos constitucionales.

Una ratificación de todo lo expuesto en los párrafos precedentes lo podemos observar en las últimas modificaciones introducidas a los Códigos Fiscales, en particular el de la Provincia de Córdoba, en el cual se crean regímenes (en este caso bajo la figura de responsables sustitutos), para gravar los pagos que se realizan por servicios prestados en el exterior. Es decir, la Provincia trata de gravar el ejercicio de actividad económica realiza en el exterior.

Desconocemos hasta cuando las jurisdicciones sub-nacionales seguirán ampliando la aplicación del **ICPAB**, pero será la realidad la que marcará un límite a esta degradación del sistema tributario en su conjunto, apalancado por la ausencia de una tutela jurisdiccional efectiva.

b) Hechos y Antecedentes.

Compañía de Alimentos Fargo S.A. (Fargo) promueve demanda contra la Provincia de Catamarca a fin obtener la devolución de la suma de \$ 3.196.135,66 que la demandada percibió, mediante la actuación de agentes designados por la Provincia, en el marco de los **regímenes de recaudación del Impuesto de los Ingresos Brutos** establecidos por su ordenamiento local.

Es más, una porción sustancial de las sumas de dinero que fueron recaudadas por Catamarca se acumularon de forma permanente como saldos a favor de la actora puesto que, en esencia, no resulta deudora del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia, o lo es pero en baja medida en comparación con el volumen de dinero que fue retenido.

⁶ Expresión acuñada por el prestigioso tributarista Alberto Serrano.

El planteo se basa en el hecho de que no hay relación cuantitativa entre la medida real (¿O teórica?) de la obligación tributaria y las sumas recaudadas por la Provincia como consecuencia de la utilización de los mencionados regímenes.

En consecuencia, Fargo sostiene que:

- *“la apropiación continua y permanente de sumas de dinero desnaturaliza su propio carácter, eliminando su causa tributaria y transformándola en una confiscación inconstitucional, en la medida que no tiene conexión razonable con el deber de la compañía de contribuir al sostenimiento del gasto público provincial.....”.*
- *“esta desconexión provoca que la demandada conserve ese dinero sin justificación constitucional alguna, puesto que la Sociedad solo se encuentra a suministrar dinero a la Provincia para el pago de genuinas contribuciones tributarias, lo que, según afirma, no sucede”.*
- *“se conculca así la garantía de la propiedad privada al haber recaudado con anticipación importantes sumas de dinero, que no pueden ser utilizadas para el pago de obligaciones tributarias, manteniéndolas en su poder gratuitamente y sin justificación alguna, y generando así su apropiación continua y permanente”.*
- *“el sistema de recaudación de pagos a cuenta organizado por la demandada se salió de su cauce normal, perdió razonabilidad y provocó efectos confiscatorios sobre fondos que no pueden ser utilizados para la finalidad específica para la que fueron sustraídos, violándose la garantía de razonabilidad establecida por el artículo 28 de la Constitución Nacional y la garantía de propiedad asegurada por su artículo 17”.*
- *“si el saldo a favor de la demandada, proveniente del régimen de recaudación anticipada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no puede ser utilizado por el contribuyente para cancelar sus obligaciones porque el monto a pagar resulta ínfimo en comparación con los fondos acumulados, la consecuencia económica que se deriva de allí es que la Provincia conserva ese dinero, pues sustancialmente no se produce su reducción a medida en que se compensan los pagos a cuenta con los montos a pagar en concepto de impuesto”.*

En conclusión, Fargo postula que la conducta de la Provincia de Catamarca es contraria a lo establecido en los artículos 4^o7, 17⁸, 28⁹, 52¹⁰ y 76¹¹ de la Carta Magna.

c) Dictamen de la Procuración General de la Nación (28/02/2019).

En primer lugar la Procuradora, Dra. Laura Monti, analiza la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para lo cual recurre a los artículos 116¹² y 117¹³ de la Constitución Nacional y 24, inciso I, del Decreto-Ley 1285/58.

Nos recuerda que, para que la causa revista manifiesto contenido federal la demanda deducida debe fundarse directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la **“cuestión federal sea la predominante”**.

En este punto es pertinente resaltar lo siguiente:

⁷ **“Artículo 4º.-** El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”

⁸ **“Artículo 17.-** La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

⁹ **“Artículo 28.-** Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.”

¹⁰ **“Artículo 52.-** A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.”

¹¹ **“Artículo 76.-** Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.”

¹² **Artículo 116.-** Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.

¹³ **Artículo 117.-** En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.

- La cuestión federal predominante o preponderante es un concepto tan cuestionado y objeto de arbitrariedades que resulta ser un verdadero martirio para los contribuyentes a la hora de comenzar el sinuoso camino de la búsqueda de justicia.
- Nunca sabemos, al inicio de una acción (en instancia originaria), salvo que tengamos el ropaje galvanizado de ser un agente económico que opera en un sector regulado por una ley nacional (Ej. Energía, Bancos, Seguros, etc.), cual será nuestra suerte a la hora de sortear el *test* de la cuestión federal predominante o preponderante.
- Como siempre mencionamos en nuestros artículos, existen dos tipos de contribuyentes:
 - a) aquellos que tienen alguna posibilidad de ejercicio de derecho de defensa frente a los excesos de los Fiscos (los que actúan en sectores de la economía regulados por leyes federales)¹⁴ y,
 - b) el resto (la mayoría) de los contribuyentes que está sometido a todo tipo de vejamen tributario por parte de los distintos Fiscos, sin posibilidad alguna de defenderse ante tribunales imparciales y en tiempos procesales que hagan mérito de la noción de justicia.
- Si bien existen otros antecedentes, es a partir del emblemático fallo *“Papel Misionero SAICF c/Provincia de Misiones”*¹⁵, cuya doctrina ha sido ratificada recientemente por medio de la sentencia *“Inversora Norte c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (15/02/2018)”*, también de nuestro Máximo Tribunal, que se ha condenado a los contribuyentes que sufren de los abusos que sistemáticamente realizan los fiscos sub-nacionales a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, especialmente en materia de Impuestos sobre los Ingresos Brutos o, actualmente del ICPAB, a errar entre los distintos principios y cláusulas de la Constitución Nacional, absteniéndose de realizar cualquier mención, al momento de fundamentar una “demanda”, de la propia Ley Convenio¹⁶, que en la mayoría de los casos debería ser el corazón de la misma. Todo esto en *post* de lograr la ansiada instancia originaria en la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”.

Vale recordar que nada impide que un contribuyente pueda entablar una acción judicial basando los argumentos de la misma en la conculcación de las directrices establecidas en la propia Ley 23.548 por parte de las provincias. Pero, bajo la jurisprudencia actual, esto implica un camino procesal tan largo e incierto que pulveriza la noción de justicia, con lo cual en la realidad fáctica no constituye una opción.

Lo expuesto en los párrafos anteriores exacerbó el doble estándar de tutela jurisdiccional efectiva existente en nuestro país (tal cual surge del análisis del

¹⁴ Es más, en el próximo fallo objeto de estudio esta desagregación se expone de forma flagrante.

¹⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación (5/5/2009).

¹⁶ Ley 23.548.

presente fallo y de los siguientes) y les permitió a las 24 jurisdicciones subnacionales ampliar la frontera del ICPAB a límites impensados.

- **Desconocemos, puede ser por nuestra propia ignorancia en la materia, cual es el fundamento constitucional de tal distingo o en que tratados internacionales está basado. Seguramente, quienes tienen la función de decidir en la materia, tienen alguna respuesta acertada, cabal y acabada del tema. Por ahora, nosotros no.**

Continuando con el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, y siendo consistente con nuestras observaciones planteadas en el párrafo anterior, menciona que la “cuestión federal sea la predominante” no se perfeccionará cuando en el proceso se debatan, además, cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de ellas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o jurisdiccionales autoridades provinciales¹⁷.

Por otra parte, y para arribar a la conclusión buscada, la Dra. Monti, expresa que: *“todo lo expuesto debe conciliarse con la doctrina de la Corte según la cual, a los fines de dilucidar asuntos de competencia ha de estarse, en primer término, a los hechos que se relatan en el escrito de la demanda y después, y sólo en la medida en que se adecue a ellos, al derecho que se invoca como fundamento de la pretensión, así como también a la naturaleza jurídica de la relación existente entre las partes”*.

En consecuencia, la Procuradora dictamina que: ***“más allá de los esfuerzos de la actora por delimitar el objeto de la cuestión debatida en autos, opino que ella no reviste un manifiesto contenido federal puesto que de la lectura de los puntos V y VI de la demanda (en los que funda las violaciones constitucionales esgrimidas), surge nítido que la materia del pleito exige, de manera ineludible, interpretar, aplicar y establecer el alcance de diversas normas y actos de la Provincia de Catamarca y de su autoridad tributaria, por los que se establece, regula y aplica el régimen de recaudación y pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que revisten el carácter de derecho público local. Ello así puesto que solo a partir del resultado que se obtenga de dicha labor hermenéutica se determinará su verdadero alcance”***.

Agrega que: *“nuestro Tribunal Címero tiene dicho reiteradamente que la nuda violación de derechos constitucionales provenientes de autoridades de Provincia no sujeta, por sí sola, las causas que de ella surjan al fuero federal, que solo tendrá competencia cuando aquellas sean lesionadas por o contra una autoridad nacional....., o cuando medien razones vinculadas a la tutela y el resguardo de las competencias que la Constitución confiere al Gobierno Federal, situaciones que, por lo que llevo dicho, no se presentan en el sub discussio”*.

Por lo tanto, la Procuradora opina que el proceso resulta ajeno a la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

d) Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Se comparten los argumentos y la conclusión del dictamen de la señora Procuradora Fiscal y, por lo tanto, se resuelve declarar que la presente causa es ajena a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

e) Conclusiones del Fallo.

¹⁷ Tema el cual despliega la inventiva de los más prestigiosos juristas, en especial cuando ya existe una determinación de oficio y, por lo tanto, un expediente administrativo avanzado y al cual inevitablemente se debe referir. Es más, sino se hubieran perfeccionado todas estas instancias administrativas tendríamos otro dilema: la existencia o no de acto en ciernes.

El presente fallo no hace más que ratificar de forma inequívoca lo expresado en nuestros comentarios preliminares. La Provincia de Catamarca sólo puede cobrar el “Impuestos a los Cobros, Pagos y Acreditaciones Bancarias (ICPAB)”, por medio de este tipo de fallos.

Además, se ratifica que existen diversas categorías de contribuyentes, medidos en relación al ejercicio de su tutela jurisdiccional efectiva.

f) La Excepción que Confirma la Regla: “Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad (6/10/2016)”. Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán.

A los fines de otorgar un poco de luz, al final del análisis, recurrimos a este fallo. Más allá de lo resuelto por la Corte Provincial, que ante la apelación de la Provincia de Tucumán ratifica lo resuelto por la “Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Tucumán”, son relevantes y pertinentes a los fines del presente descargo, las consideraciones de la “Sala II”, el 17/09/2015, al momento de dictar sentencia.

Oportunamente la accionante inició una demanda contra la Provincia de Tucumán, a fin de que se revoque la R. 07/2010 (22/01/2010) y se declare la nulidad e inconstitucionalidad de las R.G. (DGR) 86/2000 y R.G. (DGR) 204/2009, por considerarlas violatorias de los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución Provincial.

El Vocal de la Cámara, de la Sala II, Dr. “Giovanniello”, señala que:

a) “en uno de los enfoques impugnativos sostenidos por la firma actora, se objeta la aplicación a su respecto de la R.G. (DGR) 86/00, por la incompatibilidad existente entre el sistema de percepción exigido por la DGR respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y las bases de la estructura fundamental de este tributo definidas formalmente en la Ley N° 5121, en vigencia”. Es decir, hace foco en lo que a nuestro entender es la cuestión central de la ilegalidad del régimen de percepción normado por medio de la “D.N. Serie “B” 1/2004”.

b) “en la aplicación al actor de la R.G. (DGR) 86/2000 se advierte que la sujeción al método de la percepción incide sobre aquellos elementos estructurales del tributo. Por una parte, el hecho imponible ya no concuerda tanto con la realización del ejercicio habitual y oneroso de la actividad gravada del contribuyente, sino que entra en relación con otra faceta de la operatoria. Por ello mismo, la base económica tenida en mira para la cuantificación del tributo ya no descansa sobre el ingreso devengado por la realización de aquella actividad, sino que se refiere a las erogaciones que efectúa el sujeto. No es ya el ingreso bruto del sujeto pasivo originario del gravamen lo que se tiene en cuenta para el cálculo del tributo, ni siquiera la realización de su propia actividad gravada, sino que se contemplan los gastos y las erogaciones que el mismo lleva a cabo”.

c) “resulta justificada la objeción constitucional de la actora con respecto a que el impuesto legalmente vigente sobre los Ingresos Brutos no resulta pasible de este régimen de “percepción”, toda vez que, a través de éste método, es el vendedor quien recibe del comprador, el impuesto por una compra, es decir que actúa como agente de cobro de un impuesto por la erogación o gasto que efectúa el comprador, lo cual no se condice con las disposiciones “basilares” de la Ley 5121 que regulan el tributo”.

d) “En definitiva, la R.G. (DGR) 86/2000, incurre en exceso reglamentario al afectar elementos estructurales del impuesto, que deben venir establecidos por ley formal. En virtud de ello, el régimen de percepción impuesto por resolución del Director de

Rentas de la Provincia resulta conculcatorio del principio de legalidad delineado por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán, lo que justifica declarar en este caso su inconstitucionalidad, como así también invalidar a su corolario en este caso concreto que es la designación del actor formalizada mediante R.G. (DGR) 204/2009 y su confirmatoria R. (DGR) 07/2010.”

Al voto del vocal preopinante, adhieren los otros dos vocales de la Sala II, fallando a favor del contribuyente.

Por su parte, la “**Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán**” sólo agrega que: “*el artículo 2, de la R.G. (DGR) 86/2000 es inconstitucional, por no haber sido ejercida de manera razonable, de modo proporcionado y dentro de los márgenes establecidos por la Ley, incurriendo en un exceso reglamentario que afecta los elementos estructurales del impuesto y, por lo tanto, viola los principios de los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 Constitución Provincial*”.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Axiom Energy Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (26/12/2019)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Operaciones de Rancho y Subsidios del Estado Nacional. Cláusula del Progreso de la Constitución Nacional. Competencia.**

a) Palabras Preliminares.

La presente resolución refleja el contraste expuesto a lo largo del fallo analizado previamente, más allá de las diferencias sustantivas en las cuestiones hecho.

Ahora sí estamos en los zapatos de un contribuyente protegido con el escudo de estar regulado por una ley federal. Por lo tanto, más allá de todos los planteos de excepción de incompetencia esgrimidos por la Provincia de Santa Fe (los cuales – aclaro - no comparto), se mantiene incólume la postura de la Procuradora y, luego, de los Ministros de la Corte.

Se ratifica una vez más el doble estándar en materia de ejercicio del derecho de defensa frente a los avances inconstitucionales de los fiscos sub-nacionales.

b) Hechos y Antecedentes.

Axiom Energy Argentina S.A. (Axiom), promovió la acción declarativa de certeza contra la Provincia de Santa Fe, a fin de que se declarara la inconstitucionalidad de la pretensión de la demandada de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aquellas sumas provenientes de:

- i) la venta de combustible para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga y/o pasajeros, operación amparada por el llamado "permiso de rancho" expedido por autoridad aduanera; y**
- ii) los subsidios a las ventas de gasoil y gas licuado de petróleo (LPG) otorgados por el Estado Nacional.**

La Sociedad recibió fue notificada de la Resolución (API) 466-8/16 por la cual le confería vista acerca de ciertas diferencias detectadas en la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en razón de haber omitido incluir en la base imponible del gravamen los ingresos correspondientes a las "operaciones de rancho" y los "subsidios por la venta de gasoil y LPG",

en relación con los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los periodos 4 a 7 y 9 a 12/2011, 1 a 12/2012, 1 a 12/2013, 1, 2 y 4 a 12/2014, y 1 y 2/2015.

En lo atinente a la pretensión de alcanzar con el tributo a las denominadas "operaciones de rancho", sostuvo:

- i)* que el Código Fiscal de la Provincia¹⁸ contenía un concepto de exportación que se apartaba de la noción prevista en el Código Aduanero, invadiendo, de tal modo, una atribución exclusiva del Congreso Nacional reconocida en los incisos 1º, 12 y 13, del artículo 75, de la Constitución Nacional¹⁹;
- ii)* que, al no otorgar a los ingresos provenientes de las operaciones con "permiso de rancho" idéntico tratamiento que el reconocido a las exportaciones, desconocía el principio de igualdad, estableciendo una discriminación irrazonable y arbitraria fundada en el destino de los bienes;
- iii)* que los ingresos provenientes de las operaciones amparadas por el "permiso de rancho" debían reconocerse como excluidos de la órbita de imposición, con el propósito de resguardar el debido cumplimiento del principio de derecho internacional que ubicaba la tributación en el país de destino;
- iv)* que dicha pretensión fiscal resultaba contraria a los compromisos internacionales asumidos por el Estado Nacional en diversos acuerdos bilaterales y en el Tratado de Chicago, colisionando además con los principios rectores establecidos por la Organización Internacional de Aviación Civil, organización de la que la República Argentina era miembro. Tal proceder, a su juicio, resultaba violatorio del artículo 75, inciso 18, de la Constitución Nacional²⁰.

Por otro lado, respecto de la gravabilidad de los subsidios otorgados por el Estado Nacional a raíz de las ventas de gasoil y LPG, indicó que la conducta de la demandada resultaba violatoria de la citada "cláusula de progreso²¹", de la cual derivaba la facultad del Poder Ejecutivo para

¹⁸ El inciso c), del artículo 179, del Código Fiscal, establece que estarán exentas "las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas....Esta disposición no alcanza a los ingresos brutos generados por las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza....". Este texto no ha sido modificado por la Ley 13.750, publicada el 8/03/2018.

¹⁹ Podemos apreciar que la Sociedad se abstiene de argumentar que el mismo también violenta lo establecido en el inciso b), del artículo 9, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (argumento relevante en esta temática), sólo para lograr la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

²⁰ Al argumentar sobre tratados internacionales se refuerza el acceso a la competencia originaria. Esto es posible sólo en virtud del tipo de negocio que desarrolla la accionante.

²¹ **Cláusula del Progreso:** "Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo".

otorgar subsidios como los involucrados en la presente controversia, ya que la pretensión provincial cuestionada interferiría expresamente en una política del gobierno federal.

Oportunamente (como analizaremos) la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de conformidad con lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal declaró su competencia originaria y corrió traslado de la demanda.

A su turno la Provincia de Santa Fe opuso, en lo que ahora interesa, la excepción de incompetencia de la CSJN para intervenir en estos actuados.

Al respecto, adujo que las pretensiones de autos no encuadraban en el concepto de "causa civil", pues éste no abarcaba las cuestiones atinentes al cobro de impuestos de una Provincia a un vecino de otra.

Sostuvo, con cita de varios precedentes del Tribunal, que correspondía la intervención de los magistrados locales pues el caso también traía aparejada la impugnación de normas de ese carácter, y que la tutela de la normativa federal cuya violación se alegaba quedaba salvaguardada por el control de constitucionalidad final de esa Corte.

En ese sentido, **consideró que previamente a que la Corte pudiera examinar si el texto del artículo 179, incisos c) y e), del Código Fiscal provincial era compatible o no con cláusulas constitucionales nacionales, debería evaluarse si la interpretación de dicha norma local realizada por la Administración Provincial de Impuestos era compatible con la propia letra de la ley y con la Constitución de la provincia, labor que era ajena a la competencia de la Corte.**

Por otra parte, Santa Fe mencionó que la actora había recurrido todas las resoluciones determinativas, con la intención de agotar la vía administrativa y acceder al control suficiente del contencioso administrativo local previsto por la Ley Provincial 11.330, dado que en aquel marco había deducido impugnaciones que no sostuvo en la presente causa, como las objeciones a los intereses y la multa por omisión.

La Provincia recordó casos en los que el Tribunal había declarado inicialmente su competencia originaria y, posteriormente, dejado sin efecto tal declaración en virtud de que se sustanciaba un proceso ante el órgano contencioso administrativo local (*perpetuatio iurisdictionis*). Esto acontecía en la presente causa, donde el pleito, además de estar en trámite la vía administrativa, se sustanciaba ante la "Cámara Contencioso Administrativa N° 1" (local), en donde la actora debatía la misma cuestión.

c) Dictamen de la Procuración.

La Dra. Laura Monti avanza raudamente mencionado que a su entender la CSJN sigue siendo competente para entender en estas actuaciones, a tenor de lo ya dictaminado oportunamente.

En efecto, a diferencia de lo argüido por la demandada, en autos la controversia finca únicamente en la alegada violación de prescripciones constitucionales (artículos 75, incisos 13 y 18, de la Constitución Nacional) por parte de la Provincia de Santa Fe.

Agrega que, no obsta a ello que la actora haya efectuado presentaciones ante la Administración Provincial de Impuestos (API) de la Provincia de Santa Fe con relación a la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos efectuada por dicho organismo, y que al respecto aún no se haya expedido la autoridad administrativa, pues la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que proviene de la Constitución no puede quedar subordinada al cumplimiento o vigencia de los procedimientos exigidos por las leyes locales.

Por otra parte, la circunstancia de que la actora haya promovido ante la justicia de Provincia de Santa Fe una demanda contenciosa, cuya autenticidad no fue desconocida por aquélla, no conduce a una conclusión diferente.

La Procuradora Fiscal agrega que: **“según se advierte, si bien en ambos juicios litigan las mismas partes y son similares los antecedentes de hecho, no existe identidad de objeto, ya que en el juicio promovido en sede local la actora impugna otros actos administrativos, mediante los cuales la demandada determinó un ajuste en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a períodos fiscales distintos a los que se refiere la demanda de autos; además, en el sub examine la pretensión se funda directa y exclusivamente en normas de carácter federal, mientras que en la causa seguida ante los tribunales provinciales los argumentos introducidos por la actora se basan únicamente en la aplicación e interpretación de normas de derecho público local....”**.

- Sobre este considerando nos preguntamos: *¿Hubiera cambiado en algo el dictamen de la Procuración de existir identidad de objeto entre la demanda entablada ante la Justicia Local y la Corte Suprema de Justicia de la Nación?*

Por lo expuesto, concluye la Procuración Fiscal, se considera que el planteo de incompetencia debe ser rechazado.

d) Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Nuestro Máximo Tribunal, haciendo suyo el dictamen de la Dr. Laura Monti resuelve rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la demandada.

e) Antecedente. Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 13/03/2018.

Introducción

En cuanto al tratamiento de las **“operaciones de rancho²²”** en materia de Impuesto sobre los Ingresos Bruto (el primero de los temas de fondos sobre los cuales versa la demanda), si bien desde la teoría no presenta mayores dificultades técnicas, dada la disímil metodología con la cual se excluye a las exportaciones de la fiscalidad del tributo, la confusa redacción de los Códigos Fiscales²³ y la oscilante interpretación que al término “exportación” le otorgan las provincias, todo planteo ante la justicia sobre este tema se convierte en un antecedente valioso en la materia a tener en cuenta al momento de asesorar o gestionar.

Por último, si bien desde ya adelantamos que la Corte no se expide (ni se expidió aún) sobre el fondo del planteo realizado por la petrolera, el otorgamiento, en esta instancia judicial, de medidas cautelares *per se*, con los requisitos que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación se impone para que prosperen, permite delinear con un grado elevado de probabilidad (por lo menos en la mayoría de las causas), cuál será la postura de nuestro Máximo Tribunal al

²² Primero de los dos temas de fondos planteados.

²³ Temas que deberían haberse solucionado en el corto plazo en virtud de los compromisos asumidos en el **“Consenso Fiscal”**. Anexo a la Ley 27.429. Capítulo III, incisos b) y c): *“Desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarbúricas y sus servicios complementarios.....Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país”*. Es, inclusive, antes de la Consenso Fiscal del 2019.

momento de emitir su sentencia, lo cual no es menor en relación a los dos temas objeto de la demanda.

Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Como mencionáramos previamente la Sociedad promueve una acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Santa Fe, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de la demandada de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a: **a)** La venta de combustible para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga o pasajeros, operación amparada por el denominado "permiso de rancho"²⁴ expedido por autoridad aduanera y, **b)** Los subsidios otorgados por el Estado Nacional como consecuencia de la venta de gasoil y gas licuado de petróleo (LPG).

La conocida petrolera se dedica a realizar las siguientes “**actividades**”: producción, refinación, importación, exportación, transporte, compra y venta, dentro y fuera de la República Argentina, de hidrocarburos, nafta, gas natural comprimido y demás productos del petróleo y substancias similares y, en general, todas las operaciones industriales o comerciales que tiendan a fomentar y facilitar el consumo del petróleo crudo.

A los fines de acreditar el “**caso**”, que habilite la utilización de la “Acción Declarativa de Certeza” como instrumento procesal idóneo, indica que por medio de la **Resolución (API) 466-8/16**²⁵ de la Administración Provincial de Impuestos (API) se le confirió vista acerca de ciertas diferencias detectadas en la determinación del impuesto, en razón de haber omitido incluir en la base imponible del gravamen los ingresos correspondientes a las "operaciones de rancho" y los subsidios por la venta de gasoil y LPG²⁶.

Con relación a los argumentos de fondo esgrimidos por la empresa petrolera, los mismos fueron expuestos en el apartado b), del presente comentario.

En particular, cuanto a la gravabilidad de los subsidios otorgados por el Estado Nacional como violatoria de la "cláusula de progreso", sustenta su posición expresando que para el cálculo de la “compensación” otorgada por el Estado, se detraerán todos los impuestos que gravan el gasoil, entre los que se incluye el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo tanto, la pretensión provincial interfiere expresamente en una política del gobierno federal.

Específicamente, en lo atinente al subsidio por la comercialización de Garrafas (LPG), expone que, como empresa productora, forma parte del “*Acuerdo de Estabilidad del Precio del Gas Licuado de Petróleo (LPG) Envasado en Garrafas*”. Aduce que el citado convenio, en sus sucesivas versiones, establece el precio al que las empresas productoras venderán el LPG a las

²⁴ Código Aduanero: Sección VI, Capítulo Quinto, Artículos 506 a 516. Bajo ciertos requisitos establecidos por la propia Administración Nacional de Aduanas, a las operaciones de rancho se les provee un tratamiento similar al de las exportaciones.

²⁵ Luego la actora denuncia que mediante la Resolución 121-6/2017 de la API, la demandada cerró el sumario instruido por la Resolución 466-8/2016 y determinó ajustes impositivos en su contra por los períodos 4 a 7 y 9 a 12/2011, 1 a 12/2012, 1 a 12/2013, 1, 2 Y 4 a 12/2014 y 1 Y 2/2015, aplicando la multa por omisión respectiva, en cuya contra interpuso un Recurso de Reconsideración. También informa en el expediente que por medio del dictado de la Resolución 186-3/2017 se determinó responsabilidad solidaria de los Directores de la Sociedad.

²⁶ Ley 26.020. “*Acuerdo de Estabilidad del Precio del Gas Licuado de Petróleo (LPG) Envasado en Garrafas de 10, 12 y 15 kg. de capacidad*”.

fraccionadoras, así como también la compensación que les corresponde recibir de parte del fondo fiduciario creado por la Ley 26.020.

En consecuencia, sostiene la actora, incluir en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los “subsidios” obstaculiza la aplicación de instrumentos del Gobierno Federal, por lo que la pretensión fiscal impugnada se encuentra en colisión, como se ha mencionado, con diversos preceptos de la Constitución Nacional, en especial, como se mencionó, el inciso 18, del artículo 75.

Se puede apreciar que la “cláusula constitucional del progreso” es utilizada a su favor por la demandante al argumentar la inconstitucionalidad de incluir en la base imponible del tributo a las “operaciones de rancho” y a los “subsidios”.

Por último, *Axion* solicita el dictado de medidas cautelares tendientes a impedir el avance del fisco de la Provincia de Santa Fe sobre su patrimonio.

A su turno, nuestro Máximo Tribunal, haciendo suyo en este punto el “Dictamen de la Procuración”, plantea que la causa corresponde a su competencia originaria, según lo previsto en los artículos 116²⁷ y 117²⁸ de la Constitución Nacional.

Analizando la procedencia de la medida cautelar, la Corte, en primer lugar, nos vuelve a ilustrar sobre que la presunción de validez que ostentan los actos administrativos o legislativos sólo cede cuando se los impugna sobre bases *prima facie* “verosímiles”. Yendo a los antecedentes concretos del caso (sin mayor análisis) llega a la conclusión de que surge suficientemente acreditada la “**verosimilitud del derecho invocado por la actora**”.

En cuanto al otro requisito para la procedencia de las medidas cautelares, relacionado con el “**peligro en el demora**”, nuestro Tribunal Címero, considera que: “*se debe poner de resalto que esta Corte no puede soslayar la particular situación descrita referente al quántum e incidencia del impuesto reclamado y los graves efectos patrimoniales que podría traer aparejada su ejecución, circunstancias contempladas expresamente por el Tribunal frente a situaciones similares. La suma pretendida adquiere entidad más que suficiente para considerar, en el limitado marco de conocimiento que ofrece una medida cautelar, que su ejecución puede generar consecuencias que, hasta tanto se dicte sentencia o se modifiquen las circunstancias tenidas en cuenta para proveer favorablemente el pedido, deben ser evitadas*”.

Este considerando de la CSJN, nos vuelve a poner de relieve lo relevante que es, antes de analizar la factibilidad de la procedencia de una medida cautelar, analizar el impacto del reclamo concreto en el patrimonio de la Sociedad demandante.

²⁷ Artículo 116. “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero”.

²⁸ Artículo 117. “En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente”.

Por todo lo expuesto, resuelve a favor de su competencia, otorga la medida cautelar solicitada por la actora y corre traslado a la Provincia.

Dictamen de la Procuración (4/05/2017)

Oportunamente, la Dra. Laura Monti, sostuvo que: *“uno de los supuestos que suscita la competencia originaria del Tribunal se configura cuando es parte una provincia y la causa reviste manifiesto contenido federal, es decir, en el caso en que la demanda entablada se funde directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa.....A mi modo de ver, esta hipótesis es la que se presenta en el sub lite, toda vez que, de los términos de la demanda a cuya exposición de los hechos se debe atender de modo principal para determinar la competencia, se desprende que la actora cuestiona la legitimidad de la pretensión fiscal.....por entender que la misma.....resulta violatoria de derechos y garantías consagrados en el artículo 75 incisos 1, 2, 12, 13 y 18 de la Carta Magna y porque, además, en relación a los subsidios obtenidos a raíz de la comercialización de Gasoil y LPG, según afirma, la demandada desconoce actos federales consistentes en acuerdos suscriptos por el Estado Nacional y diversas empresas, entre las que se encuentra la actora”.*

Agrega que *“advierdo que tal pretensión exige esencial e ineludiblemente dilucidar si la actividad proveniente de la autoridad local interfiere en el ámbito que le es propio a la Nación con respecto de la regulación del comercio interjurisdiccional y si colisiona con lo establecido en la denominada cláusula del progreso.....En tales condiciones, cabe asignar manifiesto contenido federal a la materia del pleito, ya que lo medular del planteamiento que se efectúa remite necesariamente a desentrañar el sentido y los alcances de las denominadas cláusulas comercial y del progreso.....”.*

Podemos apreciar, en este punto, que la Procuradora desagrega los fundamentos constitucionales de la demanda (más allá que no surja tan taxativamente del texto de la Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación) básicamente en dos:

- i) “Operaciones de Rancho” – “Regulación del Comercio Interjurisdiccional (inciso 13, artículo 75, Constitución Nacional)” y**
- ii) “Subsidios del Estado Nacional” – “Cláusula del Progreso (inciso 18, artículo 75, Constitución Nacional)”.**

Es decir, la procuradora también se manifestó (casi de forma indubitable) en favor de la competencia originaria.

Cláusula del Progreso

Sin lugar a dudas, una de las novedades de este fallo en relación a lo que habitualmente analizamos mes a mes, es la incorporación de esta cláusula constitucional como uno de los argumentos centrales de la demanda interpuesta por *Axion*.

La **Cláusula del Progreso**²⁹ le impone al Congreso el deber de proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración, promover las industrias, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, etc., por **“leyes protectoras para esos fines”** y por **“concesiones temporales de**

²⁹ Inciso 18, artículo 75, Constitución Nacional.

privilegios” y “recompensas de estímulo”³⁰. En cumplimiento de esta norma, el Congreso concedió exenciones tributarias tanto nacionales como provinciales y municipales.

La extensión a los tres niveles del estado de las medidas de fomento, que no surge de la lectura literal del actual inciso 18, fue convalidada desde antiguo por Corte Suprema de Justicia de la Nación³¹, quien expresó que *“si el Congreso para los fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio intraprovincial o simplemente como medio de estímulo, cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición será perfectamente constitucional, porque ella no impondrá sino el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas sanciones priman sobre cualquier disposición en contrario, que pudieran contener las Constituciones o leyes de provincia. Resolver lo contrario, sería reconocer en los gobiernos de provincia la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación nacional.....las provincias haciendo uso de las facultades de imponer, podrían llegar a hacer imposible la realización de las concesiones y el goce de los privilegios que el Congreso acordara”*.

Esta doctrina fue ratificada, también por nuestro Tribunal Címero, entre otros fallos, en la *causa “Cía Entrerriana de Teléfonos Vs Provincia de Entre Ríos (23/04/1941)”*. Estamos frente a una jurisprudencia que otorga una supremacía de la Nación (ceñida a esta materia), aún con relación a facultades no delegadas, limitando el ejercicio de las potestades tributarias de las Provincias, siempre que la propia ley nacional que otorga la dispensa expresamente contemple la situación de los tributos sub-nacionales.

Como era de esperar, con el correr de los años, es la misma Corte Suprema de Justicia de la Nación³² quien fue haciendo más restrictivo el alcance de estas medidas “promocionales” por parte del Estado Nacional, en relación a su impacto sobre los fiscos provinciales y municipales, más allá que no ha sido dejada de lado la doctrina histórica.

En el fallo “Griet Hnos Vs Provincia de Tucumán³³”, se aclara que es el contribuyente quien debe probar en el caso concreto (y no por meras consideraciones teóricas) que la ley local vulnera de manera efectiva el régimen establecido por la ley nacional. Es más, materia de tasas municipales, la jurisprudencia ha sido aún más flexible en favor de los fiscos locales³⁴.

Por último, no podemos dejar de mencionar el delicado equilibrio (muchas veces conculcado) que debe existir entre los principios de “igualdad” y “capacidad contributiva” y la “cláusula del progreso”, tantas veces vapuleado a lo largo de nuestra historia.

Volviendo a la causa **Axion**, quedamos expectantes sobre cómo la Corte resolverá en cuanto a la aplicación de esta cláusula constitucional, invocada por la demandante y tenida en cuenta

³⁰ Rodolfo R. Spisso. Derecho Constitucional Tributario. Cuarta Edición (2009). Editorial Abeledor Perrot.

³¹ Causa: *“Ferrocaril Central Vs Provincia de Santa Fe (3/07/1897)”*.

³² Causas: *“Banco de la Nación Argentina (11/03/1968)”* y *“Banco Hipotecario Nacional Vs Municipalidad de San Luis (2/12/1980)”*.

³³ Corte Suprema de Justicia de la Nación (3/11/1922).

³⁴ CSJN. *“Telefónica de Argentina Vs. Municipalidad de Chascomús (18/04/1997)”*.

para acreditar la verosimilitud del derecho³⁵, entendemos, en el caso concreto de los “**Subsidios del Estado Nacional**”.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Y.P.F. S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/acción declarativa de certeza (26/12/2019)”;** “**Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/acción declarativa de certeza (26/12/2019)”** y “**Pámpa Energía S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (26/12/2019)”**. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Operaciones de Rancho y Subsidios del Estado Nacional. Cláusula del Progreso de la Constitución Nacional. Competencia y Medida Cautelar.

Estamos en presencia de causas idénticas a la analizada exhaustivamente en forma previa (Axion). Es más, directamente, los Ministros de la Corte Suprema de Justicia, al resolver sobre la competencia originaria y hacer lugar al pedido de medida cautelar de no innovar de cada petrolera, refieren a los fundamentos del fallo “*Axion Energy Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (13/03/2018)*”.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Transportadora de Energía SA c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo (26/12/2019)”**. Impuesto a las Ganancias. Préstamos de Sociedades Vinculadas. Procedencia de la Deducción de Intereses y Diferencias de Cambio. Aportes de Capital.

a) Introducción

Más allá que, oportunamente, hemos analizamos en detalle el Dictamen de la Procuración General de la Nación, ante el reciente dictado de la sentencia por parte de nuestro Máximo Tribunal, volveremos a realizar un inmersión en una temática que ha adquirido en los último años una actualidad (lamentablemente) inusitada en la vida de las empresas, básicamente, por dos motivos:

- i) La devaluación del “peso argentino”.**
- ii) Las modificaciones en la “Regla de Capitalización Exigua”, introducidas por la Ley 27.430 (Reforma Tributaria).**
- iii) La continua retracción en el consumo.**

Luego de las sucesivas devaluaciones, la **carga económica** que representan los “intereses”, devengados por las deudas nominadas en moneda extranjera³⁶, y las respectivas “diferencias de cambios”, relacionadas con la actualización del capital adeudado, **sobre todo el P&L del negocio**, es un tema aún pendiente de resolución para muchos contribuyentes.

Bajo un mercado en constante retracción (por lo menos en la mayoría de los sectores de la economía), la principal misión de los tomadores de este tipo de deudas, es “re-negociar” las mismas o, si provienen de sus controlantes o vinculadas, lograr una capitalización, parar poder

³⁵ Al momento de otorgar las medidas cautelares solicitadas por la Sociedad.

³⁶ Tomadas con sociedades vinculadas o no.

continuar desarrollando sus actividades en nuestro país, de lo contrario está en peligro el “principio de empresa en marcha”.

A todo esto, la modificación cuarto párrafo y siguientes, del inciso a), del artículo 81³⁷, de la “Ley de Impuesto a las Ganancias³⁸”, limitó aún más la deducción de los intereses (incluyendo las diferencias de cambio devengadas en relación a los mismos), provenientes de deudas financieras tomadas con sociedades vinculadas.

Se modificó la “Regla de Capitalización Exigua”, siguiendo los lineamientos del Proyecto de “BEPS³⁹” (*Base Erosion and Profit Shifting*) respectivo, en su límite superior.

La redacción actual de la Ley establece que:

- *“en el caso de los sujetos comprendidos en el artículo 49, los intereses de deudas de carácter financiero -excluyéndose, en consecuencia, las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio- contraídos con sujetos, residentes o no en la República Argentina, vinculados en los términos del artículo incorporado a continuación del artículo 15 de esta ley, serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación, no pudiendo superar tal deducción el monto anual que al respecto establezca el Poder Ejecutivo Nacional o el equivalente al treinta por ciento (30%) de la ganancia neta del ejercicio que resulte antes de deducir tanto los intereses⁸ a los que alude este párrafo como las amortizaciones previstas en esta ley, el que resulte mayor. Al límite aplicable a que se refiere el párrafo anterior se le podrá adicionar el excedente que se haya acumulado en los tres (3) ejercicios fiscales inmediatos anteriores, por resultar inferior - en cualquiera de dichos períodos- el monto de los intereses efectivamente deducidos respecto del límite aplicable, en la medida que dicho excedente no hubiera sido aplicado con anterioridad conforme el procedimiento dispuesto en este párrafo. Los intereses que, de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos precedentes, no hubieran podido deducirse, podrán adicionarse a aquellos correspondientes a los cinco (5) ejercicios fiscales inmediatos siguientes, quedando sujetos al mecanismo de limitación allí previsto...”*

Es decir, antes el límite de deducción se aplicaba, con otro ratio, sobre el patrimonio (capitalización exigua), mientras que hoy, el 30%, se calcula sobre el resultado operativo, cercano al concepto de EBITDA⁴⁰.

Por lo tanto, la primera condición para deducir este tipo de intereses (y sus diferencias de cambio) es que haya utilidades operativas, más allá del plazo de 5 años en cuanto al período de imputación impositivo.

Por otra parte, se amplía la cantidad de deudas financieras sobre las cuales se aplicará el límite, puesto que antes sólo era obligatorio cuando el dador era una sociedad no residente, mientras que ahora abarca a todas las sociedades vinculadas según el artículo a continuación del 15, de la “Ley de Impuesto a las Ganancias”, sean o no residentes argentinos.

³⁷ Ley 27.430. Reforma Tributaria.

³⁸ Ordenamiento previo a la modificación del año 2019.

³⁹ Se proponen ratios dentro del siguiente rango: 10% al 30%.

⁴⁰ *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA)*.

La ampliación a sujetos vinculados residentes argentinos tiene su origen en eludir, por parte del Estado, la aplicación de las cláusulas de no discriminación, previstas en los “Convenio para Evitar la Doble Imposición”.

Además, el nuevo texto del artículo 81 se encargó de dejar en claro que todos los intereses que se paguen, sean éstos deducibles o no, deberán sujetarse a las normas de “*retención de Impuesto a las Ganancias*” vigentes.

Por último, a partir de la re-instauración del **Ajuste por Inflación Impositivo (Título VI – LIG)**, acontecido en el año 2019 (en relación a los ejercicios comerciales cuyo cierre se perfeccionó en los meses de mayo/2019, junio/2019, julio/2019, diciembre/2019 y posteriores), se nos presenta un nuevo interrogante, cuya respuesta aún está pendiente de resolución, relacionado con la computabilidad o no de los pasivos (a los fines de ajuste estático) cuya deducción aún no ha sido admitida (en la porción de la diferencia de cambio) por la LIG, en virtud de los límites expuestos precedentemente.

Es decir, estamos en un contexto donde cada vez tenemos un mayor cargo por deudas financieras en moneda extranjera y, a su vez, mayores restricciones para su deducción en el balance impositivo, especialmente cuando el dador es una sociedad vinculada.

Ahora bien, por si lo anterior no fuera suficiente para la vida de las empresas, como consecuencia de la fijación de criterios internos por parte de la AFIP, el “Organismo Fiscal” suele proceder a impugnar pasivos contraídos en el exterior cuando, a su entender, no cumplen con determinados requisitos de carácter formal (ej. falta de apostillado) o material (ej. realidad económica: falta de cumplimiento de las contraprestaciones por parte del tomador)⁴¹.

Pudimos ver la actividad incansable desplegada por el Fisco con relación a los ejercicios 2001 y 2002 (como el caso objeto de estudio). Es decir, este tipo de ajustes son típicos de épocas de fluctuación significativa del tipo de cambio (como las que actualmente estamos viviendo).

Específicamente se ha expedido sobre el tema en el “**Dictamen (D.I.A.T.E.C.) 55/2006**” y “**Dictamen (D.A.T.) 96/2007**”, de la siguiente forma:

- a) En el primer caso se procedió a impugnar un préstamo tomado con una sociedad del exterior y se le otorgó el carácter de “**incremento patrimonial no justificado**”. En consecuencia se ajustaron las diferencias de cambio (entre otros conceptos).
- b) En el segundo caso, al existir falencias formales en el instrumento, no haberse estipulado sanciones por incumplimientos en los pagos, no efectuarse devoluciones de capital y al ser fondos recibidos de parte de la controlante, que luego la controlada capitalizó, **se encuadró al mutuo como aporte de capital**, sin permitirse la deducción de intereses y diferencias de cambio.

Comprendemos que la “AFIP” debe ser celosa en que sólo se deduzcan los intereses y diferencias de cambio provenientes de deudas financieras que realmente respondan a su naturaleza, tal cual las previsiones de la propia “Ley de Impuesto a las Ganancias”. Pero las condiciones cambiantes de la coyuntura Argentina, ameritan una profunda reflexión sobre lo legislado en esta materia y, en especial, la política de fiscalización seguida por el “Organismo Recaudador”, más allá de los límites que suele aplicar la justicia ante determinados excesos.

⁴¹ “Impuesto a las Ganancias”. Enrique Jorge Reigh, Jorge Gebhardt y Rubén Malvitano. Errepar. 12° Edición.

Es más, en la causa que analizaremos a continuación, uno de los principales argumentos de defensa de la Sociedad, ante el reclamo del Fisco, es la “crisis económica” por la cual atravesó la Argentina en los años 2001 y 2002.

Las devaluaciones, de las magnitudes que sufre en forma cíclica nuestro país, “detonan” cualquier contrato de mutuo en moneda extranjera, más allá de la buena fe que pueda existir de las partes. Esto debe ser contemplado por la Administración, sus normas internas y la legislación vigente.

b) El Dictamen de la Procuración General de la Nación (29/06/2017).

El “**Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)**”, había confirmado la Resolución de la AFIP 228/2008 (DV MRRI), del 22/12/2008, por medio de la cual se había impugnado la declaración jurada del “Impuesto a las Ganancias” de “**Transportadora de Energía S.A.**” correspondiente, justamente, al ejercicio fiscal 2002 y, en consecuencia, reducido el quebranto declarado en su momento.

El ajuste fiscal se había basado, en síntesis, en considerar que eran improcedentes ciertas deducciones practicadas de la Sociedad en concepto de “diferencias de cambio” e “intereses” con relación a los pagos de intereses y devoluciones generadas por unos contratos de mutuo en dólares estadounidenses, celebrados en 2001 con “**Companhia de Interconexão Energética (Dador)**, firma constituida en la “República Federativa del Brasil” y **titular del 99,99% de las acciones de “Transportadora de Energía S.A.”**.

Luego, el “TFN” destacó que en este tipo de contratos se debe exigir un particular cuidado al momento de estudiar los mismos, para determinar si ellos pueden ser considerados como llevados a cabo entre partes independientes.

Específicamente señaló que: ***“la estructura del acuerdo aquí en crisis se aleja de un verdadero contrato comercial de préstamo de dinero, asemejándose a un aporte de efectuado por un accionista para el giro operativo de “Transportadora de Energía S.A.”, con un laxo compromiso de devolución, al supeditar ésta a la existencia de utilidades”***.

Entre las principales características de la operación se destacan:

- a)** El 23/05/2001 se instrumentó entre ambas un contrato de mutuo por US\$1.500.000 a ser devuelto, con sus intereses, en un plazo de 94 días, con una tasa equivalente a la LIBOR más un 4% anual; y se añadió que, en caso de mora, habría un incremento del 1% mensual de interés adicional y una multa del 10% sobre el total adeudado; este contrato fue prorrogado luego el 6/11/2006;
- b)** El 10/07/2001 se celebró otro mutuo por US\$ 28.800.318, a ser devuelto en un plazo de 32 días, con una tasa similar; contrato que fue prorrogado el 6/11/2006;
- c)** Los días 28/12/2001 y 7/03/2002 se realizaron cancelaciones parciales por US\$8.030.000 y US\$1.500.000 respectivamente; y
- d)** El 31/07/2002 se decidió capitalizar los intereses debidos hasta ese momento.
- e)** Posteriormente, el Dador hizo un aporte de capital mediante la capitalización de la deuda, emitiendo nuevas acciones.

A su vez, el TFN hizo hincapié en que los plazos para la cancelación de intereses no fueron respetados, capitalizándose aquéllos, sin que pueda considerarse ese hecho como un pago al no haberse puesto a disposición del acreedor la suma involucrada por tal concepto, en los términos del artículo 18, de la Ley del tributo.

Agrega que: *“Si bien los préstamos contemplaban plazos relativamente breves, ellos terminaron prorrogándose por varios años, dejando ver así una vocación de permanencia de esos fondos, sin que tampoco se hayan respetado las cláusulas relativas a la mora”.*

Por último, el Tribunal Administrativo, adujo que las sumas prestadas son significativas en comparación con el Capital Social de “Transportadora de Energía S.A.” (\$12.000), demostrando así que su devolución estaba íntimamente relacionada con la suerte de su giro empresarial, lo que además quedó expresado en una nota del auditor en los estados contables de la actora.

El TFN cierra su resolución citando el antecedente “Parke Davis y Cía. S.A.”⁴², en materia de “realidad económica”.

Por su parte, la Sala II, de la “Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal”, confirmó parcialmente lo resuelto en la instancia anterior.

El *a quo*, más allá de volver a citar los antecedentes del caso señaló que *“si bien la actora aportó como prueba documental copia de sus estados contables correspondientes a los ejercicios 2006 a 2012, y ofreció otras medidas ante la alzada, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 260 y 379 del CPCCN (entre ellas una pericia contable), no brinda explicación alguna que permita colegir el extremo por ella señalado, es decir que fue su mala situación económico financiera la que le impidió realizar el pago oportuno de los préstamos que obtuvo”.* Por tal motivo, no hizo lugar a las medidas probatorias ofrecidas.

Ahora bien, la “Cámara” sí hizo lugar a la aplicación del artículo 81, de la Ley 11.683, compensando los pagos realizados por la Sociedad en concepto de retenciones de “Impuestos a las Ganancias” a beneficiarios del exterior (correcciones simétricas). Ante esto, el Fisco Nacional interpone el “recurso extraordinario”, señalando que sólo el Dador está legitimado, vía acción de repetición, para solicitar la devolución de las sumas ingresadas bajo el concepto de retenciones. Este recurso fue denegado, lo que motivó que se dedujera la “queja”, por expediente separado.

Por su parte, la actora interpuso la apelación extraordinaria ante el tribunal que dictó la sentencia, la que al ser denegada totalmente dio origen a una “presentación directa”, objeto del “Dictamen de la Procuración”.

En ejercicio de su defensa, la “Sociedad” indica que la sentencia de la “Cámara” convalida, so pretexto de apreciar la realidad económica, una indebida recalificación del contrato que mutuo que lo liga con el Dador, apoyándose en elementos que surgieron como consecuencia de la crisis económica por la que atravesó la Argentina y que afectaron seriamente a “Transportadora de Energía S.A.”, junto con la intervención estatal en el mercado de la energía eléctrica, impidiéndole cumplir tempestivamente con las obligaciones asumidas.

Señala que el *a quo* no reparó en otros elementos ciertos que explican por qué no se pudo honrar en tiempo y forma el préstamo recibido, como, por ejemplo, la crisis energética, la intervención estatal en el mercado de la energía eléctrica, la devaluación, etc. Además, no se tuvieron en

⁴² Fallo. Corte Suprema de Justicia de la Nación **“Parke Davis y Cía. S.A. (31/07/1973)”**. Entre otras cuestiones relevantes, en el mismo se resuelve que *“La existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, lleva por aplicación de los arts. 11 y 12 de la ley 11.683, t.o. 1962 a reconocer preeminencia a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a dicha realidad...”*.

cuenta los pagos parciales que se fueron realizando cuando hubo disponibilidad de caja para hacerlos.

A su turno, la “Procuradora”, Dra. Laura Monti, analiza los hechos, resaltando que:

- Los contratos de mutuo fueron suscriptos bajo condiciones de mercado, es decir como si se tratase de partes independientes, justificándose el proceder en sendos **“estudios de precios de transferencia”⁴³**, tal como lo establece la “Ley de Impuesto a las Ganancias”.
- **Dicho fondos fueron aplicados por la actora a la construcción de la línea de interconexión de transporte de energía eléctrica, ya su operación y mantenimiento**⁴⁴.
- Tampoco ha sido controvertido por el Fisco que, a pesar de que el capital social de la demandante era de \$12.000, al momento de solicitar los préstamos indicados se respetaron las normas sobre **infra-capitalización** contenidas en la Ley del Gravamen. El ratio previsto durante el ejercicio fiscal 2002 era de 2,4, resultante de dividir el total de préstamos recibidos (\$163.018.583) por la cifra representativa de su **patrimonio neto** (\$66.870.396). Tampoco el Fisco ha alegado ni puesto en duda que tal ratio se hubiese visto superado en ejercicios subsiguientes.
- **El 28/12/2001 se realizó una cancelación parcial por US\$ 8.030.000 y el 7/03/2002 se realizó otra por US\$1.500.000.**
- Que hubo negociaciones y acuerdos con el fin de renegociar la deuda impaga, según la evolución del giro comercial de la Sociedad, firmándose varios documentos (“adendas”) al respecto.

Posteriormente, la Dra. Monti, expresa que encuentra en los argumentos del “Fisco” dos obstáculos que resultan insalvables para poder coincidir con las instancias de grado, en la calificación de las operaciones observadas como un aporte de capital.

- El primero de ellos se funda en que, según observo, esa calificación se asienta, fundamentalmente, en el hecho de la falta de pago oportuno del mutuo.

Del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar sin más y sin considerar las circunstancias de cada caso, una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto, ya que ello importaría dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la postre, es decir supeditando toda conclusión a lo que los hechos ulteriores determinasen.

- **Por otra parte, se resalta que ambas instancias previas clausuraron toda posibilidad de que la actora llevase a cabo una serie de medidas probatorias (prueba pericial contable).**

⁴³ Destacamos en este punto la relevancia de los “Informes de Precio de Transferencia” en la materia, cuestión muchas veces subestimada por los contribuyentes y la propia AFIP.

⁴⁴ La Sociedad, probó en el expediente el origen y aplicación de los fondos, temas centrales para dilucidar este tipo de contiendas.

Tales diligencias estaban orientadas a dilucidar las razones del incumplimiento, las que dicha parte fundó: **a)** en la “crisis económica” desatada en el año 2001, con su consecuente devaluación de la moneda, tras la declaración de emergencia económica, social y financiera que se produjo con la Ley 25.561 y sus normas complementarias; **b)** también en la modificación de las condiciones del negocio que había encarado, por los cambios en las regulaciones de todo el sector energético (como consecuencia del accionar del Estado, cambió significativamente el modelo de negocio, en relación al existente al momento de tomar el préstamo).

- **Advierto entonces una palmaria “arbitrariedad” en la decisión recurrida, puesto que, tras privar a la parte de la posibilidad de demostrar los hechos en que fundaba la falta de pago tempestivo de la deuda contraída, el a quo le enrostra (precisamente) que no acreditó ese hecho y, seguidamente, se procede a recalificar el contrato por aplicación de la doctrina de la “realidad económica” basándose en el incumplimiento contractual y atribuyendo una voluntad inicial de incumplir.**
- Además, los hechos tomados en cuenta por el Fisco Nacional no permiten, sin más, recalificar un contrato de mutuo en uno de aporte de capital.

En este sentido señala la “Procuradora” que los siguientes puntos se erigen como vallas para aplicar el principio de la realidad económica tal como se ha hecho en la presente causa:

a) Que se ha omitido tomar en cuenta las cancelaciones parciales de realizadas por la Sociedad (por ejemplo, las de fechas 1/11/2001 por US\$715.265,15; 20/12/2001 por US\$8.030.000; 31/03/2002 por US\$1.500.000; entre otras);

b) En forma concomitante con lo anterior, advierto que se ha desestimado el valor cancelatorio del pago de los intereses que la Distribuidora alegó haber realizado por medio de su capitalización. El Fisco basó ello exclusivamente en señalar que, de acuerdo con el artículo 18, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, debe existir una real puesta a disposición de tales fondos para el “Dador”. Sin embargo, esta afirmación omite el hecho de que, justamente, el “Dador” es controlante al 99,99% de la Sociedad, por lo cual no se advierte óbice para que aquélla elija el momento en que podrá hacerse con las acciones que quedaron a su disposición al tiempo de ser emitidas, al estar en manos de su propia controlada;

c) También se ha privado de toda relevancia al hecho de que, precisamente por tratarse de dos empresas fuertemente vinculadas entre sí, se han respetado todos los lineamientos legales a fin de evitar la aplicación de normas correctivas de estas situaciones (las que, básicamente, buscan evitar el fraude fiscal). De esta manera, los contratos fueron celebrados atendiendo las pautas relativas a la independencia de las partes (aportando los respectivos estudios de precios de transferencia) y las normas que regulan el problema de la infra-capitalización. Debe ponerse de resalto que en momento alguno el Fisco cuestionó el accionar de ambas firmas desde esta perspectiva de las normas anti fraude.

d) Además, el Fisco basó su ajuste también en afirmar que se trata de un aporte, puesto que nadie hubiera prestado a la Sociedad en las condiciones en que lo hizo el “Dador”, debido a que su social era de \$12.000. Los hechos desmienten este aserto, toda vez que “Transportadora de Energía S.A.” alegó haber recibido un préstamo de parte del

“Banco Interamericano de Desarrollo” por US\$ 40.000.000 durante 2001 y 2002, el cual no fue objeto de ajuste ni de consideración alguna. Este hecho no fue desmentido ni cuestionado por el Fisco.

Luego de recorrer las principales consideraciones del caso, la Dra. Monti, nos recuerda que el “principio de la realidad económica”, previsto en los artículos 1 y 2, de la Ley 11.683, ha sido tratado en varios fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre ellos **“Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe v. Dirección General Impositiva (22/02/2005)”**, en el que afirmó que *“para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.....y para la aplicación del instituto se requiere que existan motivos serios por los cuales quepa dejar de lado la configuración de un determinado negocio jurídico para re-encuadrarlo en aquel otro que mejor se adecue a la sustancia económica del asunto o a la auténtica intención jurídica de las partes intervinientes, circunstancias que, por lo ya expuesto, considero que no se hallan en la presente especie”*.

Finalmente la Procuración concluye: *“los argumentos del Fisco que intentan sustentar la “falta de intención de devolución de los fondos”, o la “vocación de permanencia” de ellos en el patrimonio de la Sociedad se asientan en afirmaciones de la AFIP sin respaldo suficiente en documentos, dichos o hechos comprobados de las partes. Y, en tal sentido, la sentencia apelada luce desprovista de apoyo y encuadra en los cánones de la inveterada doctrina de V.E. sobre la arbitrariedad de las decisiones judiciales que no resultan de la subsunción de los hechos de la causa en las normas que les resulten aplicables”*.

En virtud de lo expuesto, la Procuradora considera que se debe:

- i)* hacer lugar al recurso directo,
- ii)* declarar formalmente admisible el recurso extraordinario,
- iii)* revocar la sentencia apelada y
- iv)* ordenar que, por medio de quien corresponda, se dicte una nueva de acuerdo con los lineamientos aquí trazados.

El análisis integral por parte de la Procuración General de la Nación es digno de ser imitado por parte de la Administración y de todos los estamentos de la Justicia.

Como se puede apreciar de todo lo expuesto en este apartado, los elementos de prueba (cuestiones de hecho) son centrales para dirimir esta temática, adquiriendo relevancia el propio “Informe de Precios de Transferencia”, así como el resto de la prueba pericial contable que se pueda ofrecer (ej. ingreso y aplicación de los fondos objeto del préstamo, condiciones del mismo, cancelaciones parciales o totales, capitalizaciones, aspectos formales, situación de coyuntura macro-económica y sectorial, etc.).

Estamos frente a una temática en la cual **“la prueba se debe ir produciendo desde el primer día en que se acreditan los fondos provenientes de la sociedad vinculada del exterior”**, puesto que es determinante a la hora de aventar cualquier reclamo por parte de la AFIP.

c) La Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (26/12/2019).

Sólo con el voto en disidencia del Dr. Rosatti, nuestro Tribunal Címero resuelve:

- *“Que esta Corte comparte el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir por razones de brevedad”*.

- ***“Por ello, se declara admisible la queja, procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada, debiendo volver los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo al presente”.***

Por su parte, en el voto en disidencia se expresa que el recurso extraordinario, cuya denegación originó la presente queja, es inadmisibile (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Por ello, desestima el recurso de hecho.

d) Otro Antecedentes

De la lectura de la jurisprudencia, refrendando lo expuesto en el apartado anterior, surge que la suerte que correrá el contribuyente dependerá de cómo se puedan probar de forma prístina los hechos.

A continuación analizaremos sucintamente sólo aquellos fallos que consideramos más relevantes, más allá de existir una gran cantidad adicional:

- ***“Sofrecom Argentina SA c. Direccion General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V (27/10/2016)”***

La “Cámara” sentencia que la revocación de la determinación de oficio de la obligación tributaria en el “Impuesto a las Ganancias” debe ser confirmada, pues la prueba aportada por el contribuyente resulta suficiente para tener por acreditada la realización efectiva de la operación impugnada por el organismo recaudador, relativo a préstamos de extranjeros (efectuados por la casa matriz), toda vez que **se acreditó la devolución de los fondos y el pago de sus intereses, por lo tanto, era procedente la deducción de diferencias de cambio generadas por pasivos.**

- ***“Voz Link SA c. DGI s/Recurso Directo - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V (29/04/2016)”.***

El fisco impugnó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, tras desconocer préstamos que un contribuyente había declarado y celebrado con empresas del exterior. Posteriormente, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la determinación del tributo como consecuencia del **“incremento patrimonial no justificado”** y la deducción de intereses originados en los presuntos préstamos. Deducido recurso de apelación, la Cámara lo rechazó (es decir, ratificó la sentencia del *a quo*).

- ***“Lexmark International de Argentina Inc. Sucursal Argentina c. E.N. - D.G.I. s/ D.G.I.- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV (11/08/2015)”.***

Oportunamente, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, dispuso que la resolución del fisco mediante la cual se determinó de oficio el “Impuesto a las Ganancias” a una empresa, como consecuencia de impugnar la deducción de ciertos intereses y diferencias de cambio por saldos impagos sobre **pasivos en moneda extranjera por la compra de bienes a su vinculada de Uruguay**, considerándolos como aportes de capital, debe revocarse, pues aquella acreditó tanto el nacimiento como la extinción de la deuda originada en la compraventa de mercaderías, máxime cuando la cancelación de los pasivos se encuentran registrados en los libros contables y respaldados por facturas.

A su turno, la “Cámara” ratifica el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación.

- **“Badial S.A. c/DGI - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I (3/03/2015)”.**

El Fisco impugnó el pasivo declarado por un contribuyente, considerando a los préstamos celebrados con una sociedad vinculada del exterior como **“Incremento Patrimonial no Justificado”**. Deducido recurso de apelación, el “Tribunal Fiscal de la Nación” revocó el ajuste efectuado tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado.

Apelada la sentencia, la Cámara la revocó el fallo del TFN (es decir, ratificó el ajuste). La “Cámara” tuvo en cuenta que el contribuyente no acreditó mediante prueba documental fehaciente el efectivo ingreso de los fondos y sus cancelaciones.

- **“Toría S.A. c/DGI - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V (26/08/2010)”.**

La Cámara resuelve que corresponde confirmar las determinaciones de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado practicadas por el Fisco, al impugnar los préstamos contraídos por un contribuyente con una sociedad extranjera, dispensándole el tratamiento de **“incrementos patrimoniales no justificados”**, toda vez que existen indicios graves, precisos y concordantes que permiten poner en duda la existencia del mutuo, tales como su prueba mediante una simple “solicitud” que carece de fecha cierta, la inexistencia de garantías, la escasa magnitud del patrimonio del solicitante en relación al importe del préstamo, la falta de constancia del pago de intereses y la prueba de la cancelación mediante una simple nota supuestamente emitida por el representante de la sociedad extranjera, cuya personería no fue acreditada.

- **“Litoral Gas S.A.- Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A (8/07/2004)”.**

El Tribunal confirma la resolución de la AFIP que impugnó la deducción, en el “Impuesto a las Ganancias”, de los intereses originados en préstamos recibidos de empresas extranjeras vinculadas, entendiendo que en realidad se trataban de aportes de capital, toda vez que ha quedado demostrado que los montos supuestamente prestados por la sociedad extranjera volvían a ésta, en su mayor parte, mediante el pago de dividendos, la documentación respaldatoria amén de carecer de fecha cierta, difiere de la aportada en la etapa de fiscalización, y, en algunos casos, las deudas se contrajeron en circunstancias en que la recurrente poseía un exceso de fondos que no justificaba su endeudamiento.

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Volkswagen Argentina SA (TF 30954-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo (26/12/2019)”.** Impuesto a las Ganancias. Precios de Transferencia.

a) Hechos y Antecedentes.

El ajuste tiene su fundamento en el examen, por parte del Fisco, del estudio de precios de transferencia realizado por la contribuyente para las operaciones efectuadas con empresas vinculadas, correspondiente al ejercicio 2001, consistente en: la importación de vehículos de entidades vinculadas para su posterior reventa en el mercado argentino, las importaciones de componentes de entidades vinculadas para su posterior comercialización en el mercado local y la exportación de vehículos y componentes a sujetos vinculados del exterior.

Volkswagen Argentina SA (VW) seleccionó el método de “margen neto de la transacción” (MMNT) para evaluar los precios de transferencia de sus transacciones y el indicador de utilidad utilizado fue la “tasa de retorno de capital empleado” (TRCE).

Los cuestionamientos al estudio de precios de transferencia, por parte del Fisco, no giraron sobre el método seleccionado, ni sobre el indicador manejado, sino que se impugnó el criterio de utilización de ejercicios plurianuales o ejercicios múltiples para realizar el informe, para luego cuestionar algunos ajustes de comparabilidad, como ser:

- i) exclusión de dos compañías (Hino Motors Ltd. y China Motors Co. Ltd.) como comparables,
- ii) ajuste de condonación de préstamo por parte de la casa matriz,
- iii) ajuste de capacidad ociosa y
- iv) reclasificación de cuentas contables.

b) Resolución del Tribunal Fiscal de la Nación.

Oportunamente, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) procedió a analizar la causa arribando a las siguientes conclusiones:

- i) Determinó que el ajuste vinculado con la exclusión de dos compañías como comparables no integraba el objeto del pleito, por cuanto su efecto resulta neutral y no se desarrollaron agravios con relación a ellos.
- ii) Consideró que el ajuste referente a la condonación de deuda realizado por Volkswagen A.G. de la República Federal de Alemania, principal accionista de la contribuyente (posee el 99,99% del capital accionario de la sociedad argentina) resultaba infundado, en atención a las constancias de la causa y a los informes de los peritos contadores designados.

Es más, aclaró que correspondía al Fisco Nacional probar la hipótesis de transferencia de bases imponibles a sujetos del exterior vinculados mediante la condonación del préstamo, cuestión que no fue abordada con la debida diligencia.

Sobre el punto, señaló que: “en el informe de precios de transferencia del año 2001 la actora indica que como consecuencia de la disparidad cambiara con Brasil y la recesión del mercado local que incrementó las pérdidas de la empresa, la controlante Volkswagen A.G. decidió condonar préstamos que mantenía con la recurrente por aproximadamente \$166 millones y \$177 millones, en septiembre de 2000 y en diciembre de 2001. Esos fondos fueron destinados, principalmente, a la cancelación de préstamos bancarios y financieros, con la consiguiente disminución de la carga financiera soportada por la sociedad. Por ello, los ingresos generados con la condonación de los préstamos fueron considerados dentro de los resultados operativos e incluidos en el informe de precios de transferencia”.

Llegados a esta instancia, es relevante resaltar que parece que nos volvemos a repetir en el análisis de los hechos o circunstancias analizados previamente en el fallo “Transportadora de Energía S.A.”.

Podemos apreciar que en ambas causas (y tal cual sucederá cuando se fiscalicen los ejercicios 2018, 2019, 2020....), el Fisco actúa como si la realidad macro y micro económica

no tuviera influencia en el desarrollo de los negocios por parte de los contribuyentes. Es decir, como si a las norma hubiera que aplicarlas en forma aislada del contexto.

Comprendemos la voracidad recaudadora de la Administración, pero la realidad impone límites insalvables.

Volviendo al análisis de la causa, la AFIP impugnó el ajuste económico, por entender que resulta improcedente al no haberse realizado un análisis de comparabilidad con empresas independientes en idéntica situación y por tratarse de un presunto resultado financiero.

A su vez, el Tribunal ponderó la tarea desarrollada por los peritos contadores, de cuyos informes se desprende que:

- i) La condonación de la deuda por parte de la controlante no fue expuesta por la controlada dentro de los resultados financieros y que el indicador de utilidad TRCE fue calculado por la empresa incluyendo ganancia derivada de la mentada condonación, arrojando un margen de resultado de 33,41%, que resulta ser superior a los rangos estimados por el Fisco para las empresas comparables.
- ii) **De no mediar la condonación, la actora se encontraba en estado de disolución por pérdida de su capital social.**
- iii) Si en lugar de condonar el préstamo la controlante hubiera efectuado un aporte de capital a su controlada, el resultado impositivo a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2001 se hubiera revertido de un resultado positivo de \$58.920.496 a uno negativo de \$118.961.580.
- iv) **Los fondos obtenidos por la condonación fueron destinados a cancelar otros préstamos con entidades bancarias que permitieron obtener nuevos fondeos que, en su mayoría, fueron destinados a financiar la construcción de una nueva planta de fabricación en la Provincia de Córdoba, que empezó a operar en 2002⁴⁵.**

En base a esos elementos, **concluyó que el ajuste fiscal**, en cuanto sostiene que la condonación del préstamo es un ingreso financiero sin que proceda ni influya en la actividad propia y habitual de la empresa, ni en su capital de trabajo, **constituye una presunción *hominis* que busca desligar completamente los hechos financieros de la sociedad de los hechos económicos - productivos.**

Agregó que la posición del organismo fiscal se centra en el período 2001, pero omite los ejercicios posteriores donde el ingreso “extraordinario” finalmente se utilizó para ampliar la capacidad operativa de la empresa, mediante nuevos empréstitos con entidades financieras.

Por lo tanto, agregó, no se trató de una subrogación en los derechos de los acreedores por parte de la casa matriz, sino de una decisión empresarial en función de las necesidades económicas - financieras de la controlada.

Finalmente, con relación al análisis de comparabilidad con operaciones de toma de deuda y condonación por parte de compañías independientes, se trata en el caso de una diferencia de coste de capital por endeudamiento con entidades financieras que se revierte como ingreso vía préstamo condonado por la casa matriz, por una cuestión patrimonial interna de la empresa

⁴⁵ En esta materia, así como en la tratada en el fallo “Transportadora de Energía S.A.” es esencial poder demostrar el origen y aplicación de fondos, tal cual lo realizó, por medio de una pericial contable, VW.

como quedó demostrado con el peritaje contable, que, por tratarse de un factor exclusivo de la recurrente, no podría incluir puntos que representen los beneficios de empresas que se hallen afectados por un factor único, de conformidad con las pautas de la OCDE⁴⁶.

En cuanto a los reparos del Fisco Nacional sobre la utilización de tres ejercicios fiscales para el informe de precios de transferencia a los efectos de impugnar el análisis de comparabilidad, el TFN expresó que no resultan suficientes. Es más, se estableció que mediante el peritaje económico se demostró que la utilización de datos plurianuales responde a diferencias en el ciclo económico de la industria automotriz.

En relación a los **costos fijos de ociosidad**, el TFN manifestó que tratándose de un tema eminentemente técnico, correspondía valerse del informe pericial ingenieril para evaluar la admisión del ajuste fiscal realizado. Así, y teniendo en cuenta que el Fisco Nacional no impugnó la existencia de capacidad ociosa ni rebatió la exclusión de los costos de ociosidad de la utilidad operativa en la aplicación del método de precios de transferencia, sino que cuestionó la magnitud de dicha ociosidad, **consideró que se debía aceptar la liquidación efectuada por los peritos que ratificaron la metodología seguida por la auditoría fiscal, aunque recalculando el costo de ventas sujeto a ajuste en la suma de \$5.284.999,50, ordenado la reliquidación de conformidad con el informe de los especialistas.**

Por último, en lo referente a los ajustes propuestos por el organismo fiscal a las cuentas contables “cuentas por cobrar” y “cuentas por pagar”, así como el ajuste por el “plan canje”, no fueron discutidos por la parte actora, motivo por el que se propició confirmar la resolución determinativa sobre el punto.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) resolvió revocar parcialmente la Resolución Nº 45/2007, emitida por la División Determinaciones de Oficio “B”, del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales, de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP - DGI. A su vez, en el mismo decisorio el TFN dejó sin efecto la totalidad de la multa por presunta omisión (artículo 45 – Ley 11.683).

c) Sentencia de la Cámara.

El Tribunal de Alzada comienza recordándonos las causas “YPF S.A.” y “Nobleza Picardo S.A.C.I.F.”, pronunciamientos del 3 de septiembre de 2015 y del 5 de agosto de 2016, respectivamente.

En los mencionados decisorios, la misma sala expresó que: *“la problemática de los precios de transferencia se inscribe en el marco de las maniobras por las cuales las empresas con presencia internacional distribuyen las utilidades entre sus distintas subdivisiones (generalmente, la casa matriz y sus filiales) a través de los precios pactados entre éstas, de modo tal de asignarlas a aquéllas que se encuentren en las jurisdicciones con menor carga fiscal.....A ello puede agregarse que la operación desarrollada por los sujetos que constituyen un grupo económico puede involucrar que se trasladen utilidades entre las distintas sub-divisiones a través de los precios pactados (arbitrados) a aquella jurisdicción donde resulte necesario absorber quebrantos impositivos.....Es así que la norma en cuestión no tiene otro fin que el de brindarle al Estado la posibilidad de evitar que dichas empresas trasladen a fiscos extranjeros la base imponible que por su propia normativa le corresponde, impugnando el precio asignado a esas operaciones internas de las empresas entre sus sujetos económicamente vinculados, de modo tal de adecuarlo a precios normales de mercado entre partes independientes.....El principio que surge de las normas sobre precios de transferencias es que las transacciones se consideran*

⁴⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

efectuadas como si las realizaran sujetos independientes en tanto las condiciones estipuladas se ajusten a las prácticas normales de mercado”. Luego de la situarse en la problemática, los Camaristas comienzan a analizar la causa objeto de apelación.

Con relación al primer agravio ofrecido por la demandada, relativo a la impugnación del resultado operativo extraordinario generado por la condonación del préstamo efectuado por la sociedad controlante, expresa que:

- Como ya se mencionó, las empresas con presencia internacional pueden usar los precios de las operaciones realizadas con sujetos vinculados con el objetivo de trasladar utilidades a las jurisdicciones con mayores ventajas fiscales o incrementar la rentabilidad de aquellas empresas que acumulan un alto margen de resultados negativos. Sin embargo, ambas operaciones tienen como punto en común el **traslado de bases imponibles de la jurisdicción que por sus propias normas le corresponde a otra en miras de una prerrogativa impositiva.**
- **Sobre este argumento se apoyó el Tribunal Fiscal para desestimar el ajuste fiscal y en esa dirección debió dirigir la demandada su crítica para obtener la confirmación de la resolución determinativa, no obstante lo cual, desde ya se adelanta, fracasó en su intento de acreditar tal extremo.**
- **El Fisco Nacional no abordó con la diligencia debida la carga que le incumbía de probar la transferencia de bases imponibles mediante la condonación del préstamo efectuado por la firma controlante del exterior.**
- Toma relevancia la ponderación realizada por el TFN sobre la prueba producida en la causa. Señaló que en su estudio de precios de transferencia la actora indicó que, como consecuencia de la disparidad cambiaria con Brasil y la recesión del mercado local, vio incrementadas las pérdidas de la empresa y utilizó los fondos condonados por su controlante para la cancelación de préstamos bancarios tomadas con terceros (entidades financieras) que permitieron obtener nuevos fondeos destinados a financiar una nueva planta de fabricación en la Provincia de Córdoba.
- **En efecto, en los “estados contables” de la actora se dejó constancia de que los fondos obtenidos de la casa matriz fueron destinados a la cancelación de préstamos bancarios y financieros de corto plazo, complementando los préstamos obtenidos durante 2001 a largo plazo y con tasas más favorables. Los préstamos estaban destinados a la construcción de una nueva planta de autopartes en la Provincia de Córdoba, cuyo destino principal sería la exportación, establecimiento que inició sus operaciones en 2002.**
- **Asimismo, surge de la documentación acompañada por la actora que la sociedad controlante Volkswagen A.G. no dedujo de su balance impositivo del período fiscal respectivo el monto de la condonación con que favoreció a la actora, aspecto que evidencia la falta de transferencia de base imponible de una jurisdicción a otra.**
- En consecuencia, manifiesta la Cámara, el Fisco Nacional ignoró que la condonación fue parte integrante de las operaciones de VW con partes vinculadas del exterior y que, por lo tanto, no puede excluirse del análisis de rentabilidad de las operaciones de la actora el impacto sobre los resultados que ella produjo a los efectos de evaluar la razonabilidad de los precios de transferencia de las operaciones.

- **Finalmente, es irrazonable exigir el testeo con empresas comparables que hubieran transitado por idéntica situación financiera, dado que una circunstancia similar a la presentada por la actora no podría desprenderse del muestreo de empresas independientes.**

En definitiva, la AFIP no cuestionó que el ajuste de comparabilidad utilizado en el estudio de precios de transferencia no se adaptaba a la realidad económica de la empresa, sino la pretendida naturaleza financiera de la condonación.

Así, pues, desde el punto de vista procesal, se ha dicho que impugnaciones como las que aquí se examinan, es decir, que prescinden de una tarea sistemática de investigación, traducen una “mera contradicción retórica”, pues “el criterio aplicado por la administración tributaria consiste en pretender desbaratar lo que se afirma en el citado informe, empleando para ello nada más que la dialéctica” (esta sala, causa “Nike Argentina S.A.”, pronunciamiento del 13 de junio de 2019, y sus citas), máxime si el Fisco Nacional, como bien lo señaló el Tribunal Fiscal de la Nación, no impugnó el estudio de precios de transferencia, sino que se limitó a impugnarlo mediante la utilización de una presunción que busca desligar completamente los hechos financieros de la sociedad de los hechos económicos - productivos.

Con relación a la crítica que realizó el Fisco Nacional por la utilización de ejercicios múltiples en el estudio de precios de transferencia presentado por la actora, cabe indicar que no existe en la ley del impuesto ni en su decreto reglamentario ningún óbice a su utilización, en tanto ello permita demostrar que la determinación de los precios pactados con los sujetos vinculados del exterior se ajustan al principio de plena competencia.

Paralelamente, no debe soslayarse que si bien es cierto que la Argentina no es miembro pleno de la OCDE y, como consecuencia de ello sus normas no son de cumplimiento obligatorio, también es cierto que las directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias emitidas por dicha organización constituyen normas internacionales de recomendación.

Por tanto, resulta una práctica internacionalmente admitida en derecho tributario, y las partes así concuerdan, que constituyen fuente de interpretación a fin de aplicar la legislación local sobre precios de transferencia a los hechos particulares de la causa.

En tal sentido, y como bien lo refirió el Tribunal Fiscal, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tiene dicho en su informe que los datos plurianuales son útiles para disponer de información acerca de los ciclos económicos relevantes y de los ciclos de vida de los productos de los comparables.

Finalmente, el Fisco Nacional insistió, en su memorial, en que debían tenerse en cuenta los ajustes realizados por ese organismo en los ejercicios 1999 y 2000 y que no fueron utilizados por la actora para determinar los resultados. **Este argumento, en atención a las constancias de la causa, no puede ser acogido.**

En lo atinente al agravio formulado por la demandada con relación a la recalificación de las cuentas contables, cabe señalar que el propio Fisco señaló, en su memorial, que es un ajuste netamente aritmético, en tanto el re-cálculo de la utilidad operativa en función de la variación del indicador de utilidad TRCE está fundada, entre otros conceptos, por considerar que la condonación del préstamo efectuado por la casa matriz a la actora es un hecho financiero. **Ello así, dado que se tuvo por demostrado que la condonación del préstamo tuvo carácter operativo.**

Por otra parte, resulta improcedente, la aplicación de la sanción prevista en el artículo 45, de la Ley 11.683.

Acerca del re-cálculo de gastos fijos por ociosidad, cabe señalar que además de que la cuestión no fue objeto de agravios por la actora, y si bien la sentencia del TFN admitió el ajuste propuesto en la Resolución 45/2007, se apartó de la liquidación realizada por los especialistas del Fisco Nacional, ordenando en su sentencia la reliquidación del crédito sobre la base de la opinión brindada por los peritos ingenieros designados en la causa. Finalmente, de la reliquidación presentada por la demandada, y que fue aprobada por el tribunal *a quo*, no surge ningún saldo a ingresar.

Por todo lo expuesto se confirma el pronunciamiento el TFN en todas las cuestiones de fondo y, sólo se revoca en lo atinente a las costas.

d) Comentario Final.

Son pocos los antecedentes judiciales recientes que podemos obtener en materia de precios de transferencia. Es más, al día de emisión del presente, ni tan siquiera se han podido presentar los Informes correspondientes a los ejercicios cerrados al 31/12/2018 y posteriores.

Por lo tanto, ante lo expuesto en el párrafo anterior, el fallo analizado se vuelve relevante.

Ahora bien, la única certeza que tenemos al leer la causa VW es que la combinación de recesión, inflación y devaluación de los últimos años (que nos aqueja hasta el día de hoy) serán un campo fértil para que la Administración realice cuestionamientos similares, olvidándose de las necesidades de supervivencia de las empresas y, por el contrario, soslayando cuestiones de fondo en donde la materia relativa al análisis de los precios de transferencia es esencial a los fines de limitar que se arbitre, por parte de los agentes económicos, la alocación de base imponible entre los distintos estados.

La vigencia de la temática es desbordante y no se advierte que exista un abordaje inteligente de la misma y *aggiornado* a nuestro tiempo por parte de las autoridades fiscales.