

Voces: ACCION DE REPETICION ~ ANALOGIA ~ DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA ~ HECHO IMPONIBLE ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ PRINCIPIO DE LEGALIDAD ~ RENTA MUNDIAL ~ REPETICION DE TRIBUTOS ~ RESIDENTE

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

Fecha: 10/10/2019

Partes: Chryse S.A. s/ Recurso de apelación - Impuesto a las ganancias

Sumarios:

1. De conformidad con el criterio expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Devoto Solari, Oscar N.” —08/06/2010—, con la incorporación por la ley 24.073 del criterio de renta mundial a la legislación de impuesto a las ganancias para el caso de los sujetos residentes en el país, el aspecto subjetivo de la residencia determina la gravabilidad de todas las ganancias del sujeto pasivo, configurando uno de los aspectos constitutivos del hecho imponible. En consecuencia, no pudo ser fijado en cuanto a su alcance antes de la vigencia de la ley 25.063, ni como se expresa en el precedente invocado, por remisión al Código Civil, ni tampoco aplicando por analogía el art. 26 de la propia ley del gravamen. Ello es así, toda vez que, configura uno de los aspectos del hecho imponible que debe ser establecido por el Congreso Nacional por imperativo del principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional.

(\*) Información a la época del fallo

2. El reclamo de repetición por las sumas ingresadas en concepto de impuesto a las ganancias, debe ser admitido respecto de los períodos fiscales 1996 y 1997 —y no así respecto del período fiscal 1998—, en virtud de que la efectiva vigencia del criterio de vinculación de la renta mundial se produjo con el dictado de la ley 25.063, la cual surte efectos para los ejercicios que cierran al 31/12/1998 o período fiscal en curso y toda vez que el cierre de los períodos fiscales del contribuyente son al 31 de julio (del voto del Dr. Vicchi).

3. La aplicación de la ley 25.063 surte efectos para los ejercicios que cierran al 31/12/1998 o período fiscal en curso. Así, la aplicación del criterio de renta mundial establecido en la norma cumple con el principio de legalidad o reserva legal en materia tributaria, no sólo desde el punto de vista de la previsión para establecer el hecho imponible correspondiente, sino también al garantizar la irretroactividad de la norma, tal como lo establece, de forma taxativa, el decreto 1517/1998 en sus considerandos (del voto del Dr. Vicchi).

Texto Completo:

Expediente N° 25.269-I

Buenos Aires, octubre 10 de 2019.

El doctor Vicchi dijo:

I. Que a fs. 217/238, se interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición por la suma de Pesos un millón novecientos setenta y dos mil cuarenta y cinco con 46/100 (\$1.972.045,46) en concepto de impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales cerrados al 31 de julio de 1996, 1997 y 1998, con más sus intereses legales, como consecuencia de la denegatoria de repetición que fuera solicitada con fecha 28 de diciembre de 2001, y resuelta por el organismo fiscal mediante Resolución N° 17/2005 (DV NRR1).

Que en primer término la actora hace una reseña de los hechos que motivaron la presentación del recurso. Al respecto manifiesta que la ley 24.073 no estableció de forma suficiente las condiciones de gravabilidad del impuesto a las ganancias en casos de rentas de fuente extranjera para residentes en la Argentina, es decir para la aplicación del criterio de

renta mundial por parte del organismo fiscal.

Que en relación a ello, expresa que la citada ley, al modificar el art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias, se limitó a alcanzar las rentas originadas en el exterior pero sin efectuar las precisiones necesarias para su liquidación, razón por la cual se agravia con relación a la falta de consideración de los requisitos constitucionales por parte de la mencionada reforma impositiva.

Que en tal sentido, precisa que la efectiva operatividad del criterio de la renta mundial se produjo recién con el dictado de la Ley 25.063 (BO 24/12/1998), al entender que hasta la mencionada norma se omitió definir aspectos sustanciales que constituyen el concepto de renta mundial.

Que al respecto entiende que resulta claro que el criterio de la renta mundial efectuado por la Ley 24.073 no pudo, establecer de manera operativa el referido criterio de vinculación personal.

No obstante, aclara que pese a compartir el criterio expuesto en los párrafos anteriores y por temor a eventuales determinaciones o sanciones, gravó los resultados de fuente extranjera, siendo su determinación por demás dificultosa en atención a la inexistencia de normas que determinaran el procedimiento a seguir a los efectos de la obtención de la renta neta sujeta a impuesto de fuente extranjera.

Por otra parte, afirma que el decreto N° 1517/1998 reglamentario a la Ley N° 25.063, establece en forma expresa y clara que la vigencia del criterio de la renta mundial no era retroactivo.

Por último se agravia con relación al hecho de que, el organismo fiscalizador haya tomado en cuenta el fallo “Moreno Julio Cesar” emanado de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, siendo que el mismo no se encontraba firme al momento de interposición del recurso. Asimismo considera que el accionar del fisco nacional viola el principio de igualdad y explica la necesidad de reconocer el crédito de la sociedad contemplando la desvalorización monetaria.

Cita normativa y doctrina que avalan su criterio y plantea en subsidio, la inconstitucionalidad del artículo 1° de la Ley 24.073, por violación a los principios de legalidad, igualdad y de certeza jurídica.

II. Que a fs. 242 se da traslado del recurso al Fisco Nacional, quien contesta a fs. 248/259 solicitando que, en virtud de las razones de hecho y derecho que expone, se confirme la resolución recurrida, con costas.

Que realiza una reseña de lo acontecido en el ámbito administrativo, y transcribe algunas de las conclusiones obtenidas en dicha sede.

Que en principio manifiesta que el planteo de inaplicabilidad del art. 1° de la Ley 24.073 no se encuentra ubicado en un contexto de pura abstracción, sino que se refiere muy concretamente a un pago espontáneo efectuado por quien consideró, en su momento, que dicha norma lo alcanzaba como sujeto contribuyente por rentas generadas en el extranjero.

Que, destaca que la actora en ningún momento desconoció que la Ley 24.073 gravaba las rentas obtenidas en el exterior ni su condición de residente en el país, razón por la cual afirma que el pago fue realizado con causa y sin que mediara error.

Que conforme a sus dichos, la norma jamás fue derogada, y explica que desde el 13/04/1992 las rentas obtenidas en el extranjero por residentes en el país se encontraron gravadas y que, por lo tanto, los pagos espontáneos efectuados por los contribuyentes que tenían la condición de residentes, debían ser considerados como legítimos. Por ello afirma

que la falta de causa que transformaría en indebidos los pagos efectuados se refiere exclusivamente a la ausencia de norma positiva.

Que aclara que con la sanción de la Ley 25.063 se incorporó el título IX, el cual introduce los elementos necesarios para definir determinados conceptos, entre otros, el relativo a la residencia, pero sin alterar el régimen de antaño, ni la noción de residencia que surge del juego armónico de los arts. 97 y 99 del Cód. Civil, disposiciones que datan de la reforma introducida por la Ley 17.711.

Por último señala que no existe desigualdad ante la ley, toda vez que el criterio adoptado no establece ningún tipo de excepción y respecto de la pretensión de la actora en relación a la actualización monetaria del mencionado capital a restituir, en caso de que prospere su reclamo, entiende que la recurrente ignora la vigencia de la Ley N° 23.928 que estableció inadmisibles la actualización monetaria con posterioridad al 1 de abril de 1991.

III. Que a fs. 280 se abre la causa a prueba haciéndose lugar a la prueba informativa y pericial ofrecida. A fs. 405 se declara cerrado el período probatorio y se pasan los autos a alegar a fs. 416. A fs. 431 se pasan los autos a sentencia.

IV. Que en principio corresponde determinar si la Ley 24.073 estableció los principios legales básicos para establecer la procedencia o rechazo de la repetición impetrada por la actora en el impuesto a las ganancias y el período a partir del cual se encuentra vigente el criterio de renta mundial.

Que en tal sentido es necesario especificar que la Ley N° 24.073 (BO 13/04/1992) introdujo modificaciones en la legislación del Impuesto a las Ganancias, estableciendo el principio de renta mundial para los contribuyentes con residencia en nuestro país. En tal sentido su artículo 1°, estableció que: “Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley. Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Por otro lado, los sujetos no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina”.

Que sin embargo, la citada norma no precisó los elementos determinantes del concepto de residencia ni la manera adecuada de aplicación del método de imposición sobre la base de renta mundial, específicamente porque no determinó el concepto de “sujeto residente” como condición esencial para determinar los presupuestos de carácter jurídico a fin de verificar e individualizar las pautas para definir: “Cuando un sujeto es residente en Argentina”, contemplando el caso de fuente de rentas en el exterior.

Que el “vacío legal” mencionado fue subsanado recién con la promulgación de la ley 25.063 (BO 30/12/1998), la cual definió el concepto de residencia, al determinar los criterios para la pérdida de la condición de residente, la doble residencia y las pautas que determinan a los sujetos no residentes que están presentes en el país en forma permanente. Además profundizó el concepto de fuente extranjera introducido por la ley 24.073, y estableció las pautas para determinar la ganancia neta de fuente extranjera y ganancia neta sujeta a impuesto de fuente extranjera, la imputación de ganancias y gastos, la compensación de quebrantos con ganancias, exenciones y el criterio para configurar salidas no documentadas, respecto de erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera.

Que en este sentido, cabe aquí citar lo resuelto por este Tribunal en la causa “Devoto Solari, Oscar c. DGI” (Sala B, del 08/02/2002), donde se dijo que “...la ley 25.063 (BO

30/12/1998) definió, entre otros, el concepto de residencia y de fuente extranjera introducido por la ley 24.073 determinando en consecuencia la ganancia neta y la neta sujeta a impuesto con relación a la ganancia de fuente extranjera, la imputación de ganancias y gastos, compensación de quebrantos con ganancias, exenciones y salidas no documentadas con relación a las rentas del exterior y el mecanismo de utilización de los créditos por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, las que conforme lo dispuesto en su título IX artículo 12 se aplicarían a partir de la vigencia fijada a los fines pertinentes por la ley 24.073.

Que por su parte el decreto 1517/1998 reglamentario de la ley 25.063 observó la expresión utilizada por la ley 24.073 “y a partir de la vigencia fijada a los fines pertinentes por la Ley N° 24.073, respecto de lo dispuesto en el inciso e)”, con fundamento en la violación del principio de legalidad que supondría una vigencia retroactiva, razón por la cual establece su aplicación a los ejercicios que cierran con posterioridad a su entrada en vigencia o en su caso, año fiscal en curso a dicha fecha.

Ello así la solución dada por el decreto en comentario resulta acertada al punto de advertir que la retroactividad que implicaría la aplicación de las disposiciones de la ley 25.063 resulta contraria a la noción fundamental de estabilidad y certeza del orden jurídico, y a las propias leyes, que nunca se vuelven contra lo pasado, porque lo pasado es el tiempo, y éste no se recupera, ni se destruye ni se revive. Sostener que se puede legislar con efecto retroactivo equivaldría a declarar que el legislador ha sido negligente o ignorante de los motivos y presupuestos que siempre son evidentes y que originan el dictado de la norma (vide Bielsa, “Compendio de Derecho Fiscal”, Bs. As., 1952”).

Dicho precedente no sólo fue confirmado en este aspecto por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, sino también por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (08/06/2010). Allí, el máximo Tribunal se remitió al Dictamen de la Procuradora General de la Nación, quien manifestó que “...el concepto de residencia, en cuanto elemento constitutivo del hecho imponible, no podía ser dilucidado antes de la vigencia de la ley 25.063 ni mediante remisión a los arts. 97 y 99 del Cód. Civil ni tampoco por aplicación analógica del art. 26 de la propia ley del impuesto....Con esta comprensión, del examen de la ley 24.073 en juego se desprende con nitidez que el criterio del organismo fiscal expresado en el rechazo de la repetición intentada no puede tener cabida sin lesión al principio de legalidad fiscal, que exige que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 155:290; 248:482; 294:152; 303:245; 312:912; 316:2329; 321:366; 323:3770, entre muchos otros)”.

Que en consecuencia, cabe especificar que la aplicación de la ley 25.063 surte efectos para los ejercicios que cierran al 31/12/1998 o período fiscal en curso. Así, la aplicación del criterio de renta mundial establecido en la norma cumple con el principio de legalidad o reserva legal en materia tributaria, no sólo desde el punto de vista de la previsión para establecer el hecho imponible correspondiente, sino también al garantizar la irretroactividad de la norma, tal como lo establece, de forma taxativa, el decreto 1517/1998 en sus considerandos, siendo igual criterio el expuesto por el suscripto al momento de votar en la causa “Saguimo SA” TFN, Sala C, 17/11/2009 al aludir la jurisprudencia en contra de la pretensión fiscal que data de 2002 in re “Devoto, Solari Oscar N.” TFN-Sala B, del 08/02/2002”.

Que en atención a lo expuesto, en virtud de que la efectiva vigencia del criterio de vinculación de la renta mundial se produjo con el dictado de la ley 25.063, la cual surte efectos para los ejercicios que cierran al 31/12/1998 o período fiscal en curso y toda vez que el cierre de los períodos fiscales de la actora son al 31 de julio, corresponde hacer lugar al

reclamo de repetición intentado por la actora, respecto de los períodos fiscales 1996 y 1997, con costas al Fisco Nacional, no así respecto del período fiscal 1998, el que se rechaza, con costas a la actora.

V. Que en cuanto a la pretensión de la recurrente de reconocer el crédito contemplando la desvalorización monetaria, corresponde aplicar la doctrina sentada en el fallo Plenario de este Tribunal “Dálmine Siderca SAC s/ demanda de repetición” (27/12/1993) en cuanto determinó aplicable a los casos de repetición de tributos, un interés conforme la tasa pasiva promedio, publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, los cuales comenzarán a correr desde la fecha del reclamo administrativo, conforme el art. 179 de ley 11.683.

La doctora Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante en cuanto invoca el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Devoto Solari, Oscar N.” (TF 18.489-I c. DGI”), del 08/06/2010, doctrina que comparte la suscripta.

Que en efecto, tal como lo expresó la Procuradora General en su dictamen —a cuyos fundamentos se remitió el Supremo Tribunal—, con la incorporación por la ley 24.073 del criterio de renta mundial a la legislación de impuesto a las ganancias para el caso de los sujetos residentes en el País, el aspecto subjetivo de la residencia determina la gravabilidad de todas las ganancias del sujeto pasivo, configurando uno de los aspectos constitutivos del hecho imponible. En consecuencia, no pudo ser fijado en cuanto a su alcance —respecto del tema que nos ocupa— antes de la vigencia de la ley 25.063, ni como se expresa en el precedente invocado, por remisión al Cód. Civil, ni tampoco aplicando por analogía el art. 26 de la propia ley del gravamen. Ello es así, toda vez que, configura uno de los aspectos del hecho imponible que debe ser establecido por el Congreso Nacional por imperativo del principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional.

El doctor Luis dijo:

Que adhiere al voto de la doctora Marmillon.

Atento la votación precedente, se resuelve: 1) Hacer lugar al reclamo de repetición intentado por la actora por los períodos 1996 y 1997, con más los intereses respectivos, los que deberán ser calculados conforme las pautas fijadas por este Tribunal en Pleno en la causa “Dálmine Siderca SAIyC” del 27/12/1993. Con costas. 2) Rechazar la repetición intentada respecto del período 1998 con costas. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. — Viviana Marmillon. — Claudio E. Luis. — Juan C. Vicchi.