

## SUMARIO

---

### HECHOS

Ley 25.063, instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta.

**Artículo 1°:** Establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el término de diez (10) ejercicios anuales.

**Artículo 13:** El impuesto a ingresar surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley.

El impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley.

En el caso de sujetos pasivos de este gravamen que no lo fueren del impuesto a las ganancias, el cómputo como pago a cuenta previsto en este artículo, resultará de aplicar la alícuota establecida en el inciso a) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, vigente a la fecha del cierre del ejercicio que se liquida, sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

Si del cómputo previsto en los párrafos anteriores surgiere un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.

Si, por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los cuatro (4) ejercicios inmediatos siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.

La empresa inicia un proceso de conocimiento para verificar la constitucionalidad de la norma.

El fallo de primera instancia deniega la petición de la empresa con sustento en no se había demostrado que la aplicación del impuesto le resultara confiscatoria.

El contribuyente apela y recae en la Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que revocó la sentencia de primera instancia y declaró la inconstitucionalidad del impuesto, al considerar probada la ausencia de capacidad contributiva ante la existencia de pérdidas operativas e impositivas.

### FALLO

LA CSJN ratifica lo resuelto por la Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal... "confirma la sentencia de fs. 268/269 vta., en cuanto ha sido materia de apelación. Sin costas en atención a que no ha mediado contestación del recurso extraordinario. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase."

### DISIDENCIA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO y CARMEN M. ARGIBAY

Que en el caso de autos, la sentencia de primera instancia negó que el impuesto en cuestión fuese confiscatorio como lo había alegado la actora al promover la presente causa.

Sin embargo ésta, en su memorial de agravios ante la cámara (confr. fs. 249/261; esp. fs. 255 vta./256), no formuló agravios concretos respecto de esa conclusión, la que, en consecuencia, ha quedado firme.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar, a mayor abundamiento, que es evidente que un peritaje contable que se limita a acreditar que la empresa ha tenido resultados económicos negativos (pérdidas) en los últimos años -con la excepción de un ejercicio- y que, igualmente, la determinación del impuesto

a las ganancias arrojó saldos negativos de manera que en los últimos diez ejercicios sólo en uno resultó obligada a abonar ese impuesto (confr. fs. 224/228), carece de aptitud para demostrar la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según las pautas establecidas por la jurisprudencia del Tribunal reseñada en el considerando precedente.

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General de la Nación, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Con costas (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

#### CONCLUSION

Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal consideró : "que surge del texto de la ley una presunción de renta fundada "en la existencia de activos en poder del contribuyente", motivo por el cual existe "una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible" (fs. 268), en tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera solo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos. En esa línea de razonamiento, puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 la actora registró pérdidas que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado. En consecuencia, tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva, la cual es el "soporte inexcusable de la validez de todo gravamen" (fs. 269/269 vta.)."

La CSJN estableció en los considerandos la base de sus argumentos para ratificar el fallo de Cámara:

-Considerando 15: "En efecto, la cámara, sobre la base de la pericia contable de fs. 224/228 -no objetada por las partes- concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que "...obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aun más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la [existencia de una] 'ganancia presunta'" (fs. 269)."

-Considerando 16: "Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, **no respeta el principio de razonabilidad de la ley**, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara."

---

Hermitage SA c/PEN - MEOSP - Título 5 - L. 25063 s/proceso de conocimiento

---

Buenos Aires, 15 de junio de 2010

VISTOS LOS AUTOS:

"Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento".

CONSIDERANDO:

1º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 268/269 vta.) al revocar, por mayoría, la sentencia de primera instancia que había rechazado la demanda (fs. 239/240), declaró la inconstitucionalidad, con relación a la actora, del título V (art. 6) de la ley 25.063, por el que se instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta.

2º) Que, para así resolver, el tribunal a quo consideró que surge del texto de la ley una presunción de renta fundada "en la existencia de activos en poder del contribuyente", motivo por el cual existe "una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible" (fs. 268), en tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera solo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos. En esa línea de razonamiento, puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 la actora registró pérdidas que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado. En consecuencia, tuvo por acreditada la ausencia de

capacidad contributiva, la cual es el "soporte inexcusable de la validez de todo gravamen" (fs. 269/269 vta.). Al respecto, puntualizó que no debe confundirse lo referente a la elección de las manifestaciones de riqueza sobre las que se impone un tributo, que pertenece al ámbito de la reserva del legislador y, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario, con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido.

3°) Que contra lo así resuelto, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional (sin que se haya deducido a este respecto recurso de hecho) y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante (confr. fs. 291). Con tal alcance, el recurso resulta formalmente procedente, de acuerdo con lo dispuesto por los incs. 1 y 3 del art. 14 de la ley 48, en razón de que, efectivamente, se halla en juego la validez e inteligencia de normas de aquella índole y lo resuelto por el a quo es contrario al derecho que el apelante funda en ellas.

4°) Que el impuesto cuya validez constitucional se encuentra en discusión se aplica sobre los activos valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley respectiva (art. 1 del capítulo I del título V de la ley 25.063), pertenecientes, entre otros sujetos, a las "sociedades domiciliadas en el país" (art. 2 inciso a), por lo cual alcanza a la sociedad anónima que promovió estas actuaciones.

5°) Que por su parte el art. 13 (con sus modificaciones), tras establecer que el impuesto a ingresar "surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley", prescribe "que el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen podrá computarse como pago a cuenta" de este último (una vez deducido de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del art. 12) y, por otra, que si resultase insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen y, por tanto, "procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que asciende dicho excedente".

6°) Que sentado lo anterior, la cuestión objeto de controversia es, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional en tanto, como sucede en el sub examine, la actora ha demostrado que su explotación comercial arrojó pérdidas en los períodos ya indicados.

7°) Que, como primera aproximación a la cuestión debatida, no resulta ocioso recordar que la Corte ha sostenido en reiteradas oportunidades que es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 255:360; 312:912; 315: 820; 316:1115; 321:153; 324:415; 327:1051 y 1108; 330:3994; 331:2649).

Desde la premisa expuesta, puede afirmarse que la ley que establece el impuesto aquí cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal. En ese sentido, resulta ilustrativo agregar que la falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones

encontradas sobre tales puntos y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen.

Sin perjuicio de lo expuesto, para una adecuada solución de esta controversia, resulta imprescindible desentrañar cuál es el presupuesto de hecho que adopta la ley, pues ello resultará determinante en el examen de las cuestiones planteadas.

8°) Que a la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, pues como lo ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda (ver Fallos: 21:498; 266:53 y sus citas; 280:176 y 151:92 allí citado; 289:67; 314:595, considerando 5, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 318:676, considerando 11).

9°) Que, en cambio, resulta esclarecedor acudir al contenido del mensaje 354 de elevación del proyecto de ley al Parlamento, y a las opiniones expuestas por los legisladores con motivo del debate ocurrido en el recinto.

El Poder Ejecutivo propició la aprobación de este tributo por su difícil elusión, su simple fiscalización y "...la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo...". Argumentó, en este sentido, que: "La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.

De tal manera el impuesto que se propicia, como ha sido concebido, sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende" (Antecedentes parlamentarios, editorial LL, Tomo 1999-A, págs. 880 y 881).

Aquel proyecto fue puesto a consideración de la Cámara de Diputados de la Nación, por el diputado Lamberto - miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda-, quien en su exposición hizo hincapié en que el sistema tributario de nuestro país presenta un sesgo hacia la imposición que recae sobre los consumos y el trabajo y, en cambio, exhibe una escasa recaudación del impuesto a las ganancias.

Para avalar su afirmación dio lectura a "... un listado de empresas que no pagan ganancias y que a partir de ahora sí lo harán", aunque en una posterior intervención, aclaró que ello no significaba que "... esos contribuyentes realicen alguna maniobra ilegal, sino que aprovechan las ventajas de una ley imperfecta" que se pretendía corregir.

En su concepto, el tributo que se examina era un modo de inducir al pago del impuesto a las ganancias, y lo expresó en los siguientes términos: "En este sentido, para inducir a este pago, estamos incorporando el impuesto a la renta presunta". "Las personas que tengan estos activos, o las empresas, pagarán el uno por ciento a cuenta de ganancias. De esta forma estamos reafirmando que el impuesto a las ganancias se puede cobrar" (cit. anterior, págs. 944 a 946; págs. 984 y 989).

Por su parte, varios legisladores manifestaron su oposición a la creación de este tributo, pues advirtieron que afectaría las inversiones realizadas en el país -en especial, las de menor magnitud- en tanto éstas no siempre generan el nivel de renta que la ley presumía. En este sentido, el diputado Alessandro expresó con referencia "al impuesto sobre los activos o a la renta presunta" que "... un sistema mucho más racional es el que se empleó en el caso del impuesto sobre el patrimonio neto, en el que se distinguía con claridad el estado real de una empresa". "Nuevamente las pequeñas y las medianas empresas van a ser las más afectadas. Se dice que este tributo podrá ser deducible del impuesto a las ganancias, pero muchísimas veces esas pequeñas y medianas

empresas no tienen ganancias de las cuales restar el impuesto a los activos con el que se las quiere gravar" (cit. anterior, págs. 956 y 957. En sentido similar se expidieron los diputados Dumón, Sebastiani y Moreno Ruiz, págs. 982 y 983).

De singular interés resulta lo expresado por el senador López, pues entendió que con este tributo se intentaba introducir nuevamente en el sistema tributario el anterior impuesto a los activos, que "... gravaba el patrimonio de las empresas, sin discriminar la situación financiera o actividad económica de cada una de ellas", y que "... había quedado sin efecto como consecuencia del denominado pacto fiscal de la Nación con las provincias..." (cit. anterior, pág. 1085), opinión que fue compartida por los diputados Balter (pág. 964); Natale (pág. 966), y por el senador Ulloa (pág. 1075).

Aún desde esta óptica -esto es, considerando al tributo como un impuesto a los activos-, la principal crítica de aquel senador consistió en lo siguiente: " El fisco supone que una empresa percibirá una ganancia de acuerdo con la propiedad de su activo y, por lo tanto, deberá abonar el 1 por ciento de su valor. Si la empresa declara ganancias por un monto mayor al de ese 1 por ciento, el fisco le cobra sobre lo declarado, pero si tiene quebrantos, le cobrará el 1 por ciento de sus activos. Esto perjudica al sector agropecuario y, por supuesto, a otras empresas de capital intensivo y a las PYMES con alto endeudamiento, ya que no considera si la empresa ha generado en el período las ganancias suficientes para hacer frente a sus compromisos fiscales". Consideró que en algunos sectores de la economía sujetos a una serie de variables exógenas -vgr., el sector agropecuario- "el anticipo impositivo de una ganancia eventual, como es el espíritu del impuesto a la renta presunta..." tendrá un fuerte impacto (cit. anterior, págs. 1084 a 1087).

Más contundente aún, al examinar el " complejo mecanismo de compensación" que contiene la ley en su art. 13, expresó que: "... lo que se intenta con el establecimiento de este nuevo tributo es captar la capacidad contributiva de una ganancia mínima presunta valorizada en términos de los activos del sujeto..." (ver inserción solicitada por el senador López, págs. 1097 y 1098).

Finalmente, el senador Verna en su exposición como miembro informante ante la Cámara de Senadores, manifestó que el proyecto de ley "... contiene la creación de un nuevo impuesto: el impuesto a la ganancia mínima presunta, por el término de diez períodos anuales. Este impuesto tiene como propósito captar la capacidad contributiva de una ganancia mínima que se presume pertinente con la existencia de activos en posesión del sujeto titular de una explotación económica.

Para la determinación del gravamen, se tomará como base imponible el total de los activos, tanto de los ubicados o colocados en el país como en el exterior,...al cierre del ejercicio comercial" (pág. 1062).

10) Que, de conformidad con el criterio expuesto por esta Corte en Fallos: 120:372, debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319; 141 U.S. 268; 166 U.S. 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51 y 337; 114:298; 115:186; Sutherland y Lewis Statutes and Statutory Construction, párrafo 470, segunda edición 1904 y numerosos fallos allí citados, entre ellos 143 U.S. 457 y 192 U.S. 470).

Es por ello, que frente a una disparidad de opiniones deberá adquirir relevancia la voluntad expresada por quienes sometieron el proyecto de ley a la consideración de los restantes integrantes del Parlamento, como así también la instrumentación finalmente plasmada en el texto aprobado.

La peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario (ver en el considerando anterior, lo expresado,

respectivamente, por el diputado Lamberto, el senador Verna y el senador López).

El nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo.

Asimismo, según resulta de la instrumentación legal, se diseñó un esquema de interrelación entre el impuesto a las ganancias y el que se examina, con el fin de asegurar en todos los casos un ingreso fiscal mínimo (art. 13), y el tributo fue concebido con dos características que deben ser resaltadas:

a) la presunción alcanza por igual a una diversidad de sujetos pasivos que tienen las más variadas formas de organización -vgr. sociedades, asociaciones civiles y fundaciones; empresas y explotaciones unipersonales; en ciertos casos, personas físicas y sucesiones indivisas; establecimientos estables, etc.-, y que se dedican a una pluralidad de actividades económicas distintas (art. 2);

b) la imposición, en cuanto al activo gravado en el país, recae sobre aquellos bienes cuyo valor en conjunto supere la suma de doscientos mil pesos -\$ 200.000- (art. 3, inciso j), parámetro que se mantuvo invariable hasta la actualidad.

11) Que, como ha sido señalado por el Tribunal y recordado en esta sentencia, escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286: 301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293).

12) Que, asimismo, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que " requieren un uso inteligente, concreto y racional". Es en el supuesto de las presunciones denominadas *iuris et de iure*, en el que la cuestión adquiere " su mayor dramatismo", pues hay veces que el legislador " para 'simplificar', acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales 'aseguramientos'" (Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón, "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva", Revista de Administración Pública, n° 62, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136).

13) Que, en este orden de ideas, es pertinente recordar que esta Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias.

Así, sólo a título de ejemplo, el Tribunal encontró razones de peso que sustentaban la irrefutabilidad de la presunción contenida en la ley del impuesto a las ganancias acerca de que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, o en el caso de las compañías

extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica, que se encuentran gravadas en forma similar (art. 13, incisos a y c, de la ley del gravamen). Lo expresó así: " surge en forma categórica el hecho de que el poder legislador nada ha improvisado sino que ante la condición especialísima en que se desarrolla el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad industrial y comercial- una categoría también especial de contribuyentes; y no exclusivamente porque sean extranjeras las compañías sino en razón de las formas o maneras como realizan sus actividades las mismas, que no permiten al Fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas" (cfr. A.124.XXXIV "Asoc. de Socios Argentinos de la O.I.T. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I.", sentencia del 3 de abril de 2001 -Fallos: 324:920- y los fallos allí citados).

14) Que, en el caso, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo -argumento del legislador-, o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresaria es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento -argumento del mensaje de elevación n° 354-, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario.

Como fue señalado en el considerando 10 de la presente -y a diferencia de los casos precedentemente citados-, el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas -sin consideración a particularidad alguna- y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos. Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí (en esta causa, la sociedad actora se dedica a la actividad hotelera, y en las restantes, las actividades desarrolladas consisten en la venta de materiales para la construcción, o en el desempeño de la industria metalúrgica).

Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.

15) Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido.

Según lo ha juzgado el a quo, esta última situación es la que se configura en el sub examine, y como se verá, este aspecto de la decisión es irrevisable por el Tribunal.

En efecto, la cámara, sobre la base de la pericia contable de fs. 224/228 -no objetada por las partes- concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que "...obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aun más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la [existencia de una] 'ganancia presunta'" (fs. 269).

El Estado Nacional nada ha expresado en el recurso extraordinario acerca de la ponderación de la prueba realizada por el a quo y, además, al concederse dicho recurso solamente en cuanto a la inteligencia de las normas federales y ser desestimado en lo relativo a la arbitrariedad planteada, el apelante tampoco dedujo el recurso de queja.

16) Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara.

Por ello, oído el señor Procurador General de la Nación, se confirma la sentencia de fs. 268/269 vta., en cuanto ha sido materia de apelación. Sin costas en atención a que no ha mediado contestación del recurso extraordinario. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI  
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (en disidencia)  
CARLOS S. FAYT  
ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI  
JUAN CARLOS MAQUEDA  
E. RAUL ZAFFARONI  
CARMEN M. ARGIBAY (en disidencia)

DISIDENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO  
Y DE LA SEÑORA MINISTRA DOCTORA DOÑA CARMEN M. ARGIBAY

CONSIDERANDO:

1) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 268/269 vta.), al revocar, por mayoría, la sentencia de primera instancia que había rechazado la demanda (fs. 239/240), declaró la inconstitucionalidad, con relación a la actora, del título V (art. 6) de la ley 25.063, por el que se instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta.

2) Que, para así resolver, el tribunal a quo consideró que surge del texto de la ley una presunción de renta fundada "en la existencia de activos en poder del contribuyente", motivo por el cual existe "una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible" (fs. 268) en tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera sólo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos. En esa línea de razonamiento, puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 la actora registró pérdidas que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado. En consecuencia, tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva, la cual es el "soporte inexcusable de la validez de todo gravamen" (fs. 269/269 vta.). Al respecto puntualizó que no debe confundirse lo referente a la elección de las manifestaciones de riqueza sobre las que se impone un tributo, que pertenece al ámbito de reserva del legislador y, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario, con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido.

3) Que contra lo así resuelto, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional (sin que se haya deducido a este respecto recurso de hecho) y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante (confr. fs. 291). Con tal alcance, el recurso resulta formalmente procedente, de acuerdo con lo dispuesto por los incs. 1 y 3 del art. 14 de la ley 48, en razón de que, efectivamente, se halla en tela de juicio la validez e inteligencia de normas de aquella índole y lo resuelto por el a quo es contrario al derecho que el apelante funda en ellas.

4) Que el impuesto cuya validez constitucional se encuentra en discusión se aplica sobre los activos valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley respectiva (art. 1 del capítulo I del título V de la ley 25.063), pertenecientes, entre otros sujetos, a las "sociedades domiciliadas en el país" (art. 2 inciso a), por lo cual alcanza a la sociedad anónima que promovió estas actuaciones.

5) Que por su parte el art. 13 (con sus modificaciones), tras establecer que el impuesto a ingresar "surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley", prescribe "que el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen podrá computarse como pago a cuenta" de este último (una vez deducido de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del art. 12) y, por otra, que si resultase insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen y, por tanto,



"procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente".

6) Que el legislador instauró este tributo sobre la base de considerar que los activos afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, y estableció, por lo tanto, una imposición sobre ellos que opera coordinadamente con el impuesto a las ganancias según lo precedentemente reseñado. En efecto, como lo expresó el Poder Ejecutivo en el mensaje de elevación del proyecto de ley, la creación de este tributo se funda, en lo esencial, "en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.

De tal manera, el impuesto que se propicia (...) sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende" ("Antecedentes parlamentarios" ed. LL, 1999-A", págs. 880/881).

7) Que sentado lo anterior, la cuestión objeto de controversia es, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos por la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional, en tanto, como sucede en el sub examine, la actora ha demostrado que su explotación comercial arrojó pérdidas en los períodos ya indicados.

8) Que, como ha sido señalado, el a quo declaró la inconstitucionalidad del tributo por la ausencia de capacidad contributiva de la actora. Al respecto corresponde afirmar, de modo liminar, que, en efecto, la existencia de una manifestación de riqueza, o capacidad contributiva, constituye un requisito indispensable de validez de todo gravamen, tal como lo señaló el Tribunal en el precedente "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI)", Fallos: 312:2467 (considerando 8). Sin embargo, esta Corte no comparte la conclusión de la cámara respecto de la ausencia de dicho requisito en el caso de autos, toda vez que se encuentra fuera de controversia el hecho de que la actora era titular de activos afectados a una explotación comercial durante los ejercicios respecto de los cuales se discute la aplicación del impuesto. Tales activos constituyen una manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos del Estado, sobre la cual el legislador -según su criterio o valoración- puede válidamente imponer un tributo. En tal sentido, no parece correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva sea la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada en tanto la imposición no transgreda los límites constitucionalmente admisibles y, en particular, no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.

9) Que, sentado lo que antecede, cabe recordar que esta Corte tiene dicho que no le compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro; sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (Fallos: 223:233). Es que, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades del Congreso Nacional para crear impuestos o contribuciones son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 314:1293, considerando 5, y sus citas), en tanto constituyen, por aplicación del principio de separación de poderes y de legalidad, un ámbito reservado al único departamento que, de conformidad con la Constitución, se halla habilitado para ejercer tales facultades (Fallos: 155:290; 182:411; 294:152 y muchos otros).

10) Que, desde tal perspectiva, cabe recordar que el examen de razonabilidad de las leyes en orden a su constitucionalidad no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ella contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados obtenidos en su aplicación, pues ello importaría valorarlas en

mérito a factores extraños (Fallos: 311:1565, entre otros). De tal manera, establecer un gravamen que recae sobre los activos, fundado en la consideración de que los bienes afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, no resulta descalificable desde el punto de vista de la razonabilidad, máxime teniendo en cuenta la modicidad de la alícuota (uno por ciento) fijada por la ley. Por el contrario, como lo señala el señor Procurador General en su dictamen, lo irrazonable, y contrario al sentido común, sería presumir que una explotación pudiera subsistir con un activo improductivo.

11) Que, por otra parte, la actora tampoco ha demostrado que la aplicación del impuesto resulte inválida por constituir un supuesto de confiscatoriedad.

Al respecto, la constante jurisprudencia del Tribunal ha establecido que aquélla se configura cuando se produce una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56, entre otros) la cual, a los efectos de su apreciación cuantitativa, exige considerar la productividad posible del bien, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 314:1293; 322:3255 y sus citas; confr., asimismo: Fallos: 248:285, considerando 3 y su cita; 268:56 y muchos otros). A su vez, en relación a este último aspecto, la Corte precisó que no cabe tener en consideración ni la disminución o supresión de utilidades por circunstancias eventuales ni la que proviene de la inapropiada administración del contribuyente, sino, por el contrario, el rendimiento normal medio de una correcta explotación del bien concretamente afectado (Fallos: 200:128, pág. 141 y sus muchas citas) o "el índice de productividad" de los bienes gravados "considerada la posible explotación racional de aquéllos" (Fallos: 220:1300; confr., asimismo, Fallos: 239:157; 286:166, considerando 7, sus citas y muchos otros).

Asimismo el Tribunal ha requerido "una prueba concluyente a cargo del actor" acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 322:3255 y sus citas).

Los principios básicos aplicables en esta materia han sido sintetizados en el último de los precedentes citados en los siguientes términos: a) el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva; b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente; y c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, esto es, inequívoca.

12) Que en el caso de autos, la sentencia de primera instancia negó que el impuesto en cuestión fuese confiscatorio como lo había alegado la actora al promover la presente causa.

Sin embargo ésta, en su memorial de agravios ante la cámara (confr. fs. 249/261; esp. fs. 255 vta./256), no formuló agravios concretos respecto de esa conclusión, la que, en consecuencia, ha quedado firme.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar, a mayor abundamiento, que es evidente que un peritaje contable que se limita a acreditar que la empresa ha tenido resultados económicos negativos (pérdidas) en los últimos años -con la excepción de un ejercicio- y que, igualmente, la determinación del impuesto a las ganancias arrojó saldos negativos de manera que en los últimos diez ejercicios sólo en uno resultó obligada a abonar ese impuesto (confr. fs. 224/228), carece de aptitud para demostrar la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según las pautas establecidas por la jurisprudencia del Tribunal reseñada en el considerando precedente.

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General de la Nación, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Con costas (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARMEN M. ARGIBAY

## SUMARIO

---

### HECHOS

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido por la anterior instancia, rechazó la demanda interpuesta por Diario Perfil S .A. mediante la cual pretendía obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipos (1 a 6) del impuesto a la ganancia mínima presunta del ejercicio fiscal 1999 (fs. 382/385 de los autos principales)

### FALLO

LA CSJN ha dicho "oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada, y en uso de las atribuciones conferidas por el art. 16, segunda parte, de la ley 48, se hace lugar a la demanda de repetición, y se condena a la demandada al pago del monto resultante, en los términos en que lo había dispuesto la señora juez de primera instancia en su sentencia de fs. 345/346 vta. Las costas de todas las instancias se distribuyen por su orden en atención a la complejidad de la materia debatida (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, agréguese la queja a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 2 y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen"

### CONCLUSION

Cabe concluir entonces que el pronunciamiento dictado por la cámara a fs. 442/445 vta., pese a que dice seguir el criterio de "Hermitage", en realidad se aparta de éste y, por ende, de lo dispuesto por el Tribunal a fs. 430, motivo por el cual debe ser revocado.

Cabe destacar que de la documentación obrante a fs. 32/178 surge que Diario Perfil S .A. registró pérdidas en sus balances contables correspondientes a los periodos 1998 y 1999 (hasta el 30/09), y que a su vez registró quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1998 (confr. especialmente los informes de fs. 32/74 y 75/131 Y la copia del certificado obrante a fs. 146).

Tales elementos -no desvirtuados por otras pruebas ni rebatidos por la contraria que se limitó a desconocerlos en forma genérica (confr. fs. 283)- resultan suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso "Hermitage", que "...aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido".

---

Diario Perfil SA c/AFIP-DGI s/DGI

---

Buenos Aires, 11 de febrero de 2014

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Diario Perfil S.A. c/AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido por la anterior instancia, rechazó la demanda interpuesta por Diario Perfil S .A. mediante la cual pretendía obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipos (1 a 6) del impuesto a la ganancia mínima presunta del ejercicio fiscal 1999 (fs. 382/385 de los autos principales).

Para así decidir sostuvo, en síntesis, que "...para que la acción de la actora resulta [se] procedente, ella debió [haber] demostra[do] que los activos que ella tenía eran insuficientes para producir ganancia alguna, pero no, que ella tenía quebrantos. y ello, porque justamente lo que el legislador quería evitar, era precisamente la improductividad de activos

que per se, tienen condiciones de generar ganancias". En tal sentido, afirmó que "una cosa es probar que no se tuvo ganancias en el período determinado y otra, muy distinta, es acreditar que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir tales ganancias" (confr. fs. 384 vta.).

2°) Que contra lo así decidido Diario Perfil S.A. interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 390/409 vta. que fue concedido a fs. 423. Al entender en ese recurso, esta Corte revocó la referida decisión de la cámara, por entender que resultaba aplicable el criterio establecido por el Tribunal en el caso "Hermitage" (Fallos: 333: 993), al que se remitió, en lo pertinente, por motivos de brevedad. En consecuencia, el Tribunal dispuso devolver las actuaciones al a quo a fin de que dictara un nuevo fallo con arreglo a la doctrina del citado precedente (conf. sentencia del 30 de noviembre de 2010, obrante a fs. 430).

3°) Que en virtud de dicho reenvío, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con una nueva integración, dictó la sentencia de fs. 442/445 vta. mediante la cual rechazó nuevamente la demanda. Para decidir en el sentido indicado, el a quo afirmó que el estado contable presentado por la actora "no prueba necesariamente que los activos de la firma Diario Perfil S.A. sean incapaces de producir renta" (fs. 444 vta.) y, en esa inteligencia concluyó en que aquella "no ha aportado elementos de prueba suficientes que sustenten su pretensión de fondo" (fs. 444 vta. in fine), pues, en el concepto del a quo, "lo que la accionante debería haber probado, era que sus activos eran incapaces de generar la ganancia presumida por la ley, como recaudo esencial para quebrar la presunción ...". Y, a manera de síntesis, aseveró que "al no haberse acreditado en debida forma la real y concreta imposibilidad por parte de los activos de generar la renta presumida por la ley, debe concluirse en que dicha presunción normativa no resulta en el caso irrazonable o contraria a los principios de la tributación concernientes a la realidad económica y capacidad contributiva" (fs. 445).

4°) Que contra dicha sentencia la actora interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 449/467 vta. Los agravios se centraron en sostener que la decisión apelada desconoció el anterior pronunciamiento dictado por la Corte en estas actuaciones. El a quo, in limine, declaró inadmisibles el recurso, en razón de que el escrito respectivo había excedido el máximo de renglones por página permitido por la acordada 4/2007 (confr. fs. 468).

Dicha decisión motivó que la actora dedujera la queja identificada como D.212.XLVII "Diario Perfil S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva y otros s/ recurso". Esta Corte admitió tal presentación directa por entender que el a quo no había dado fundamentos válidos para prescindir de la sustanciación de la apelación extraordinaria, según lo dispuesto por el art. 257 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En consecuencia, dejó sin efecto la referida resolución de fs. 468 Y ordenó que se corriera traslado del recurso extraordinario (confr. fs. 580/581).

Una vez sustanciado el recurso (fs. 586), y contestado el traslado pertinente (fs. 596/612), la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal lo declaró nuevamente inadmisibles (confr. fs. 919/919 vta.); lo que originó la interposición de la queja en examen.

5°) Que el recurso es procedente, pues la interpretación de las sentencias de la Corte Suprema en las mismas causas en que ellas han sido dictadas constituye cuestión federal suficiente para ser examinada en la instancia extraordinaria cuando, como en el sub lite, la decisión impugnada consagra un inequívoco apartamiento de lo dispuesto por el Tribunal y desconoce en lo esencial aquella decisión (Fallos: 308:215; 321:2114; 330:1236, entre otros). En tales condiciones, el Tribunal considera que la inobservancia de los recaudos previstos en la acordada 4/07 en la que ha incurrido el apelante no constituye un obstáculo insalvable para la admisión de la pretensión recursiva (conf. art. 11 del reglamento aprobado por dicha acordada).

6°) Que, en efecto, en el caso en examen el aludido apartamento resulta ostensible pues la cámara, en su nuevo pronunciamiento, pese a que dijo seguir el criterio del precedente "Hermitage" (Fallos: 333: 993), reiteró, en realidad, la misma interpretación de las normas del impuesto a la ganancia mínima presunta que había sostenido en su primera sentencia, y que había sido revocada por esta Corte, precisamente, por no adecuarse a la doctrina del citado precedente.

7°) Que en el caso "Hermitage", la Corte tuvo en cuenta, en síntesis, que el mencionado tributo se estructuró sobre la presunción de la existencia de una renta mínima -inferida por la existencia o mantenimiento de activos- y destacó que "la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido" (considerando 15), por lo cual, ante la demostración de que los resultados de la sociedad actora habían arrojado pérdidas, concluyó que, en tales condiciones, "el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso" (considerando 16).

8°) Que, como se observa, la doctrina que surge de ese precedente no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley -o que no tengan capacidad para hacerlo- sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió.

Cabe concluir entonces que el pronunciamiento dictado por la cámara a fs. 442/445 vta., pese a que dice seguir el criterio de "Hermitage", en realidad se aparta de éste y, por ende, de lo dispuesto por el Tribunal a fs. 430, motivo por el cual debe ser revocado.

9°) Que, sentado lo que antecede, y considerando el prolongado tiempo transcurrido desde que se inició este juicio (confr. cargo obrante a fs. 20 vta.), y que la Corte ya ha dictado sentencia en esta causa en el año 2010, el Tribunal considera pertinente resolver sobre el fondo del asunto, según lo autoriza el art. 16, segunda parte, de la ley 48.

10) Que, a tal fin, cabe destacar que de la documentación obrante a fs. 32/178 surge que Diario Perfil S.A. registró pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/09), y que a su vez registró quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1998 (confr. especialmente los informes de fs. 32/74 y 75/131 Y la copia del certificado obrante a fs. 146).

Tales elementos -no desvirtuados por otras pruebas ni rebatidos por la contraria que se limitó a desconocerlos en forma genérica (confr. fs. 283)- resultan suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso "Hermitage", que "...aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido".

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada, y en uso de las atribuciones conferidas por el art. 16, segunda parte, de la ley 48, se hace lugar a la demanda de repetición, y se condena a la demandada al pago del monto resultante, en los términos en que lo había dispuesto la señora juez de primera instancia en su sentencia de fs. 345/346 vta. Las costas de todas las instancias se distribuyen por su orden en atención a la complejidad de la materia debatida (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, agréguese la queja a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 2 y devuélvase las actuaciones al tribunal de origen.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Suprema Corte:

- I -

A fs. 382/385 de los autos principales (a los que me referiré en adelante, salvo indicación en contrario), en su sentencia del 6 de diciembre del 2007, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo resuelto en la instancia anterior (ver fs. 345/346 vta.) y, en consecuencia, rechazó la demanda instaurada por Diario Perfil S.A. en la que había solicitado la restitución de las sumas abonadas en concepto de los anticipos 1 a 7 del impuesto a la ganancia mínima presunta del ejercicio 1999, alegando que en ese período tuvo un resultado contable negativo superior a los 2,6 millones de pesos.

Para así resolver, destacó que el citado tributo grava los activos de las empresas, valuados según lo dispuesto por el legislador, sin que se requiera la existencia de una ganancia. Es decir, que se trata de un gravamen sobre el patrimonio, con independencia de la renta, siendo aquél una manifestación suficiente de capacidad contributiva.

Destacó que la presunción de que el activo ha de producir, como mínimo, una rentabilidad equivalente al 1% de su valor resulta razonable, y que el fin de la norma fue castigar la tenencia de un capital que, en condiciones de generar ganancias, permanezca improductivo. Por tal motivo, la actora no debió limitarse a demostrar, como lo hizo, que no obtuvo ganancias durante el período en cuestión, sino que era su deber probar, además, que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir rentas.

- II -

El 30 de noviembre de 2010, V.E. hizo lugar al recurso extraordinario oportunamente interpuesto por la actora y, consecuentemente, revocó la sentencia apelada con remisión a lo resuelto en la causa de Fallos: 333:993, "Hermitage S.A.", del 15 de junio del 2010, ordenando que se dictase un nuevo pronunciamiento con arreglo a la doctrina de ese precedente (ver fs. 430/430 vta.).

- III -

A fs. 442/447 vta., la misma Sala IV de la cámara - con diferente integración- dictó una nueva sentencia, el 19 de abril de 2011.

Expresó que el impuesto a la ganancia mínima presunta contempla, como manifestación de capacidad contributiva, la existencia de un patrimonio empresarial, del cual se presume que es susceptible de generar ingresos, aun potencialmente hablando.

Con fundamento en el art. 377 del CPCCN, afirmó que la actora no demostró que sus activos fueran incapaces de producir rentas, ya que sólo aportó como prueba sus estados contables relativos a los ejercicios 1997 a 1999, los cuales, por otra parte, no fueron convalidados por la AFIP.

Expresó que la actora debió haber probado que sus activos no eran susceptibles de generar la ganancia presumida legalmente, como recaudo esencial para quebrar la presunción legal y que, al haber omitido tal extremo, su demanda debía ser rechazada.

- IV -

A fs. 449/467 vta., la actora interpuso un nuevo recurso extraordinario.

En síntesis, adujo que el a quo ignoró lo resuelto por V.E. a fs. 430/430 vta., al insistir con los mismos argumentos de su anterior decisión (fs. 382/385), sin aplicar, como era debido, la doctrina de la causa "Hermitage S.A.".

A fs. 468, el a quo declaró inadmisibile, sin más trámite, dicha apelación.

- V -

A fs. 579, esta Procuración General -en su primera intervención en la causa- se limitó a observar que se había omitido el preceptivo traslado previsto en el art. 257 del CPCCN.

A fs. 580/581, esa Corte, de conformidad con lo dictaminado, hizo lugar al recurso de hecho oportunamente interpuesto (que tramitó bajo el registro D.212, L.XLVII), dejó sin efecto el auto de fs. 468, y ordenó a la Sala IV que sustanciara la apelación extraordinaria de acuerdo con lo previsto por el código de rito.

- VI -

A fs. 919/919 vta., la misma Sala IV -con una conformación diferente de las anteriores- rechazó nuevamente el recurso extraordinario de fs. 449/467 vta., sosteniendo ahora que no se había cumplido con el requisito del art. 1º del reglamento aprobado por la acordada 4/2007 de V.E., toda vez que el escrito de la actora excedía la cantidad de renglones por página allí estipulado.

Dicha denegatoria originó esta nueva queja, por la cual V.E. me corre vista a fs. 95 de su expediente.

- VII -

De forma preliminar, debo advertir que las cuestiones relativas al cumplimiento de los requisitos formales de la apelación extraordinaria, como así el de los atinentes a la presente queja, en tanto se vinculan con las pautas regladas en la acordada 4/2007, corresponde que sean examinados, en principio, por esa Corte (ver dictamen de este Ministerio Público in re T.454, L.XLIV, "Tren de la Costa S.A. c/Estado Nacional - AFIP", del 23 de agosto del 2010).

Si estimara el Tribunal que los defectos que la cámara reprocha a la apelación de la actora no son esenciales ni importan un obstáculo insalvable para admitirla, podría dejar de lado tales reparos para el caso de autos y realizar el examen de las cuestiones que aquélla plantea ante vuestro estrado (conf. art. 11 del citado reglamento).

Por otra parte, y en atención a que V.E. ya se expidió sobre el fondo del asunto aquí debatido a fs. 430/430 vta., en la que hizo aplicación de la doctrina de Fallos: 333: 993, cabe poner de relieve que son los integrantes de esa Corte los que se encuentran en mejores condiciones para desentrañar el alcance de sus propios fallos, especialmente en situaciones como la de autos, en las que la Procuración General no intervino en forma previa al dictado de dicha sentencia (conf. dictámenes de este Ministerio Público en los casos de Fallos: 324:3411; 325:2835; 327:4994, entre otros).

En tales términos, doy por contestada la vista conferida.

Buenos Aires, 10 de junio de 2013.

LAURA M. MONTI