Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 5 de marzo de 2013.

Vistos los autos: "Ciccone Calcográfica S.A. (TF 19.236-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 26 de diciembre de 2000, determinó de oficio e impuso a la empresa Ciccone Calcográfica S.A. la obligación de ingresar retenciones del impuesto a las ganancias respecto de los pagos efectuados a beneficiarios del exterior durante el lapso comprendido entre los meses de julio de 1995 y agosto de 1997, ambos inclusive, con los intereses resarcitorios correspondientes, y le aplicó una multa equivalente al 70% del importe de las retenciones presuntamente omitidas (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (fs. 5/41).

2°) Que para así proceder el organismo recaudador tuvo en cuenta que la empresa actora celebró el 5 de mayo de 1995 un contrato con el Banco Nacional de Angola —extendido en sus alcances en diciembre de ese año y en marzo de 1996— mediante el cual se encargó a aquélla la fabricación, impresión y exportación de billetes de papel moneda de ese país —*kwanzas*— y que en el marco de esa operación convino con dos sociedades constituidas y domiciliadas en el exterior —Jit Commerce Corporation y Business Strategy Corporation— los servicios de coordinación, administración y control financiero del negocio, por un lado, y la realización de pruebas de control de calidad del papel de impresión, por el otro. Asimismo, consideró que Jit Commerce Cor-

poration actuó como agente cobrador de los pagos efectuados por el Banco Nacional de Angola para cancelar las facturas emitidas por Ciccone Calcográfica S.A., y que, en contraprestación por esos servicios, retuvo, por expresa disposición de la empresa actora, sendos porcentajes de los montos abonados para cada una de las sociedades, girándole el remanente a aquélla. En razón de ello, el organismo recaudador entendió que las prestaciones efectuadas por las referidas empresas constituían un asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior a favor de Ciccone Calcográfica S.A., por lo que debía considerarse que las respectivas retribuciones eran de fuente argentina y que en tales condiciones correspondía determinar la renta gravada según las disposiciones del segundo párrafo del art. 12 y del inciso h del art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias. De tal manera, concluyó en que al disponer de los fondos en el sentido indicado, Ciccone Calcográfica S.A. había materializado los pagos a favor de las sociedades del exterior quedando obligada, en consecuencia, al ingreso de las retenciones con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior conforme las disposiciones del Título V de la ley de impuesto a las ganancias.

Finalmente, consideró, por otra parte, que como "en el presente caso el pago del impuesto resulta a cargo del sujeto que paga los correspondientes beneficios" correspondía calcular la retención "sobre el monto que resulte de acrecentar dichos beneficios con el importe del respectivo impuesto que se tome a cargo" (conf. fs. 13/14 y 34/35).

3°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente lo resuelto por el organismo recaudador en cuanto determinó el impuesto, liquidó los intereses y aplicó la multa y, en cambio, revocó esa decisión en lo referente al pretendido acrecentamiento, calculado por la AFIP-DGI en la medida del impuesto presuntamente tomado a cargo por la empresa actora (conf. fs. 675/687, en especial cons. 5.10, fs. 683 vta./684).

4°) Que para así decidir el punto mencionado en último término —que es el relevante a los fines de la cuestión planteada ante esta Corte— el mencionado tribunal administrativo consideró que para que la renta local resulte incrementada por efecto del art. 145, 2° párrafo, del decreto reglamentario de la ley del tributo, "el pago del impuesto debe encontrarse a cargo de un tercero", quien puede ser "cualquier vinculado al responsable por deuda propia que asume su carga tributaria, sea o no responsable por deuda ajena a su respecto". Tras ello, aseveró que "es porque el tercero asume la carga fiscal que la base de medición refleja tal circunstancia" (fs. 683 vta., cons. 5.10, 1° párr.). En cuanto al mecanismo de acrecentamiento previsto en la norma citada, señaló que ella "contiene una regla excepcional de base imponible que cuantifica ese acuerdo de voluntades por el que el pagador local o un tercero toman a su cargo el gravamen y en donde la causa del *grossing-up* precede siempre (a) la extensión de responsabilidad al responsable por deuda ajena". En tal sentido destacó que "[n]o hay incrementación de la renta porque se omitió retener —hipótesis de extensión de responsabilidad— sino porque se asumió el gravamen del retenido" (*ídem*,

segundo párrafo), lo cual produce "la pérdida de la acción de regreso" (*ídem*, tercer párrafo).

En esa línea de razonamiento, sostuvo que el organismo recaudador había cometido el yerro de "desplegar el mecanismo de *grossing-up* frente a la omisión de retención en la ausencia, en el caso, de cláusula expresa o comportamiento inequívoco del agente de retención en el sentido de asumir el pago del tributo" (*ídem*, cuarto párrafo). En abono de lo expuesto puso de relieve que los contratos suscriptos entre Ciccone, Jit Commerce Corporation y Business Strategy Corporation, en las cláusulas referentes al modo de resolución de controversias, hacían recaer la designación como tercer árbitro en el "presidente titular de la Asociación Fiscal Internacional, con sede en la Universidad de Erasmus, Rótterdam, Holanda" —en el caso del convenio suscripto con Jit Commerce Corporation— y en el "presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario" —en el caso del suscripto con Business Strategy Corporation— (fs. 684, cons. 5.10, 1° párr.), lo cual expresaba "claramente la diversidad de intereses en el plano tributario" y no se avenía con la renuncia de Ciccone a su acción de regreso. Por último, puntualizó que la solución no variaba si se consideraba el sentido inverso del flujo de los fondos de la operación puesto que el beneficiario del exterior había remesado la diferencia neta a la empresa actora, que al asumir la posición de sustituto tributario conservaba la acción de regreso, situación que resultaba incompatible con el pretendido acrecentamiento de la renta (*ídem*, segundo párrafo).

5°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la senten-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

cia del Tribunal Fiscal (fs. 888/909). Para así decidir —en lo que tiene relación con los agravios traídos a conocimiento de esta Corte— tuvo por válidas las conclusiones del organismo jurisdiccional respecto de la improcedencia del incremento del impuesto. Al respecto señaló que el recurso autorizado por el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 impedía reexaminar los hechos y pruebas referidos a "la inexistencia de un pacto en virtud del cual quien paga la ganancia se hace cargo del tributo, lo cual se traduce en practicar la retención sobre la suma de la ganancia neta presumida y el impuesto respectivo", máxime en ausencia de error o arbitrariedad manifiestos en la apreciación de tales extremos efectuada por el Tribunal Fiscal (conf. cons. 5°, en particular, fs. 906 y 906vta. y cons. 9°, fs. 908 vta. in fine y 909 —1° párr.—).

6°) Que contra lo así resuelto, la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 921/922) que fue concedido a fs. 925. El memorial de agravios obra a fs. 968/977 y su contestación por la actora a fs. 980/990 vta. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

7°) Que, en forma preliminar, cabe puntualizar que la cuestión relativa a la determinación e ingreso de retenciones

del impuesto a las ganancias no practicadas respecto de los pagos efectuados a las sociedades Jit Commerce Corporation y Business Strategy Corporation fue resuelta en favor del organismo recaudador en las anteriores instancias y tal decisión quedó firme pues no fue objeto de recurso por la actora. Por lo tanto, la cuestión a decidir por esta Corte queda limitada a la controversia por el ingreso del impuesto resultante de considerar acrecentada la ganancia en los términos que prevé el art. 145, 2° párrafo, del reglamento de la ley del tributo.

8°) Que al respecto corresponde poner de relieve en primer lugar que el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de la cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985). Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, considerando 9°), tal situación dista de presentarse en el caso de autos. Ello, por cuanto la cuestión que se pretende traer a conocimiento y decisión de esta Corte fue resuelta por el Tribunal Fiscal con apoyo en el material probatorio reunido en la causa, y sobre la base de atinadas consideraciones en cuanto a que no asistía razón al organismo recaudador al desplegar el mecanismo de acrecentamiento frente a la omisión de retener, en ausencia de cláusula expresa de la que surja que el agente de retención hubiese asumido el pago del tributo o de un comportamiento de aquél que tenga inequívocamente ese sentido (conf. cons. 4° -2° párr.- de esta sentencia).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

9°) Que en tales condiciones, cabe concluir que, en el memorial de agravios ante esta Corte, el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en las anteriores instancias, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689; 316:157, entre muchos otros.)

10) Que, en efecto, en su memorial de fs. 968/977 la representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos omite hacerse cargo debidamente del argumento central de este aspecto de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación —confirmada por el a quo— consistente en que la falta de una cláusula contractual expresa de la que resulte que el agente de retención se hacía cargo del pago del tributo, o de un comportamiento inequívoco de éste en tal sentido, impide tener por acreditado que Ciccone Calcográfica S.A. haya asumido el pago del impuesto a las ganancias de las sociedades Jit Commerce Corporation y Business Strategy Corporation. Al respecto, la representación de la AFIP alega que el art. 145 del decreto reglamentario de la ley del tributo prevé el acrecentamiento de la renta cuando un tercero se hace cargo del impuesto del beneficiario aunque "sin sujetarlo a ninguna condición...como la existencia de acuerdo escrito entre las partes o [la] imposibilidad del pagador de recuperar el impuesto abonado que correspondía a

[aquel]". Sin embargo, este argumento no logra desvirtuar el razonamiento en que se sustenta lo decidido por las anteriores instancias, en tanto la citada norma reglamentaria prevé el requisito de que se asuma el pago del impuesto, ante lo cual el recurrente omite explicar el modo alternativo que, en su concepto, resultaría apto para tener por configurado ese reacaudo (conf. fs. 975 vta., 3° y 4° párr.).

11) Que tampoco resulta atendible el argumento del apelante dirigido a descalificar la sentencia sobre la base de aseverar que "habiendo correspondido a la actora practicar la retención...[y] ante la ausencia de pactos preexistentes al respecto...se impone que los precios pagados eran netos, libres de impuestos" (conf. fs. 974 vta., 1° párr.). La insuficiencia de este agravio resulta clara si se advierte que no obstante que el Tribunal Fiscal —en la sentencia confirmada por el a quo— puso de relieve que "[n]o hay incrementación de la renta porque se omitió retener —hipótesis de extensión de responsabilidad— sino porque se asumió el gravamen del retenido" (fs. 683 vta., cons. 5.10, 2° párr.), la representante del organismo recaudador insiste en equiparar la omisión de retener el impuesto con el acto voluntario de hacerse cargo del tributo, sin desarrollar un razonamiento que otorgue fundamento válido a la equivalencia que pretende establecer entre la omisión indicada y la presunta voluntad del agente de retención de asumir el pago del tributo dejado de retener. Al ser ello así, los agravios expuestos traducen una mera discrepancia con lo decidido por los tribunales de las anteriores instancias y resultan ineficaces al fin pretendi-

do (confr. especialmente fs. 973 vta. –3° y 4° párr.–, 974 –1° y 2° párr.–, 974 vta. –1° y 2° párr.– y 976 –2° párr.–).

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto a fs. 921/922. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado en el **memorial de agravios, por la Dra. María Alejandra Incolla Garay**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Silvia Josefina Pepe**.

Contestó el memorial de agravios: **Ciccone Calcográfica S.A.**, representada por el **Dr. Alejandro Vandenbroele**.

Tribunal de origen: **Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.