Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 26 de marzo de 2013.

Vistos los autos: "YPF S.A. (TF 22.828-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 29 de diciembre de 2003, determinó de oficio la obligación tributaria de YPF S.A. frente al impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1997, 1999 y 2000, liquidó intereses resarcitorios, y le aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones) (fs. 6/20).

2°) Que el organismo recaudador impugnó las declaraciones juradas de la mencionada empresa por los períodos fiscales 1997, 1998, 1999 y 2000 al considerar que había practicado deducciones en concepto de "malos créditos" por montos mayores a los que le correspondía deducir, por haber iniciado solo parcialmente el cobro compulsivo de aquéllos. En tal sentido, entendió que no procedía la deducción por importes superiores a los de los juicios iniciados porque a su respecto no se habían agotado los medios para intentar su cobro. Asimismo impugnó otras deducciones realizadas por el mismo concepto en el período fiscal 2000 debido a que la actora no había aportado la documentación respaldatoria.

3°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la determinación tributaria, redujo la multa y los accesorios en proporción a los créditos cuya incobrabilidad tuvo por acreditada (conf. cons. VI.3, VI.7 –1° y 2° párr.–, VI.8,

IX.1, IX.3, IX.4, X.2 y XII —respecto del monto deducido en el período fiscal 1998—, cons. XV y XVI), y distribuyó las costas según sus respectivos vencimientos (conf. fs. 706/720). Para convalidar la impugnación del primer ítem objeto de ajuste —la deducción de las diferencias de los créditos respecto de los cuales YPF S.A. inició juicio hipotecario por un monto menor al efectivamente deducido en sus declaraciones juradas- el organismo jurisdiccional señaló que el art. 136 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias aplicable a los períodos cuestionados en autos admite como índice de incobrabilidad la iniciación de acciones judiciales de cobro compulsivo y que, de conformidad con la modificación introducida por el decreto 2442/2002, los créditos que cuentan con garantías son deducibles en la parte atribuible al monto garantizado, estableciendo como requisito la iniciación del respectivo juicio ejecutivo. De ello dedujo que "la voluntad del legislador estuvo orientada a la posibilidad de considerar incobrables montos que fueran objeto de la litis, sin hacer extensivo dicho criterio a las sumas ajenas a las demandas iniciadas, las que para ser deducibles requerirán, a partir de la persecución de cobranza del acreedor, la demostración de los mentados índices de incobrabilidad". En consecuencia, concluyó que la deducción de las diferencias entre los importes computados por YPF y los montos de los juicios hipotecarios iniciados no se encontraba justificada al no hallarse acreditada "la promoción de gestión judicial o extrajudicial tendiente a urgir la recuperación del crédito en el período que las deducciones fueron practicadas" (conf. consid. VI.1, fs. 708 vta./710).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Por otra parte, confirmó el rechazo de la deducción de los restantes créditos (individualizados en los considerandos VI.2, VI.3 —2° y 4° párr.—, VI.4, VI.5, VI.6, VI.7 —3° párr.—, VI.9, VII, VII.1, VIII, IX, IX.2, X, X.1, XI, XII, referente al monto deducido en el período fiscal 2000, y XIV) en razón de que, en su concepto, la actora no había acreditado su incobrabilidad de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes (conf. fs. 710/718 vta.).

4°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, al resolver los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por la actora y por la demandada, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, excepto en lo relativo a los créditos detallados en el considerando VI de esa sentencia respecto de los cuales —atendiendo a los agravios de la accionante— admitió su deducción. En lo demás, redujo la multa impuesta en proporción a los casos admitidos y distribuyó las costas de ambas instancias de acuerdo con los respectivos vencimientos (conf. fs. 883/888 vta. y resolución aclaratoria de fs. 903).

5°) Que contra dicha sentencia YPF S.A. dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 901/901 vta.) que fue bien concedido por el a quo (fs. 910), en tanto 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, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El

memorial de agravios obra a fs. 916/930 vta. y su contestación por el Fisco Nacional a fs. 933/952 vta.

6°) Que en lo relativo al rechazo de la deducción de las diferencias entre los montos perseguidos judicialmente y las sumas deducidas por YPF S.A. en sus declaraciones juradas, el recurso interpuesto debe desestimarse, pues el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo para sustentar lo decidido sobre el punto, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso en este aspecto, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en las anteriores instancias para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y Fallos: 315:689 y 316:157, entre muchos otros).

7°) Que, en efecto, el memorial de agravios de fs. 916/930 vta. no logra desvirtuar el fundamento que tuvo en cuenta el Tribunal Fiscal —y que compartió la cámara— para decidir del modo como lo hizo, que fue reseñado en el considerando 3° y que, en síntesis, se centra en interpretar que el reglamento de la ley de impuesto a las ganancias admite la deducción de los créditos reclamados judicialmente en la medida del monto consignado en la demanda y que no se encontraba justificada la deducción de las sumas aludidas porque la empresa actora no había acreditado la promoción de la gestión judicial o extrajudicial de cobro tendiente a urgir la recuperación del crédito en el período en que aquéllas fueron practicadas. En su memorial ante esta Corte, la apelante se limita a señalar que "YPF reclamó ju-

dicialmente solo el monto cubierto por la garantía y no reclamó por el resto por considerar que, al no estar garantizado, su cobro era imposible" (conf. memorial de agravios, fs. 923 vta., pto. X.1 —2° párr.— y arg. similar a fs. 924 —2° párr.—). Sin embargo, tal aseveración es ineficaz al fin pretendido pues omite refutar la interpretación asignada al reglamento del tributo y no desvirtúa la afirmación referente a que esas diferencias no fueron objeto de reclamo judicial ni extrajudicial durante los períodos en que practicó las respectivas deducciones. En tales condiciones, resulta insustancial el tratamiento del agravio atinente a la utilización del tope de $ 1.500 previsto en el decreto 2442/2002 a fin de establecer la antieconomicidad de la persecución judicial de los créditos, en especial ante el reconocimiento de la posibilidad de utilizar la gestión extrajudicial de cobro como índice de incobrabilidad (fs. 924 vta. —1° párr.—).

8°) Que, por otra parte, si bien la recurrente se agravia por la decisión del a quo de confirmar la sentencia del organismo jurisdiccional que rechazó la deducción de los créditos aludidos en los ptos. X.2 y X.3 del memorial presentado ante esta Corte, tampoco en este aspecto logra refutar las razones en las cuales el a quo fundó lo resuelto, consistentes en el señalamiento de que "la interesada no individualiza en qué constancias de las actuaciones administrativas y del expediente judicial se hallan las pruebas demostrativas de la arbitrariedad que invoca", lo que llevó a la sala a rechazar "las objeciones vinculadas con la determinación de los hechos que en cada caso debieron ser valorados como índices de incobrabilidad, las cir-

cunstancias de tiempo, modo y lugar en que tuvieron lugar, el monto de los créditos que correspondía incluir o deducir, y los ejercicios fiscales a los que hubiera correspondido imputarlos" (conf. sentencia de cámara, cons. V, fs. 887 vta./888). Al respecto cabe señalar que en lo atinente a los créditos denunciados contra Julio Caram, Lubricantes General Mosconi S.R.L. y Estación de Servicio Santa Cruz la apelante centró sus argumentos en la existencia de "reclamos extrajudiciales (cartas documentos) acreditados en los antecedentes administrativos (fs. 365/366, 481 y 616 del ppal; fs. 617 aa)" (conf. memorial de agravios, pto. X.2 fs. 924 vta.). Sin perjuicio de que las fojas citadas remiten únicamente a prueba documental relacionada con uno solo de tales deudores —el señor Julio Caram—, resulta necesario destacar que la recurrente no se hizo cargo de las circunstancias tenidas en cuenta por el Tribunal Fiscal para confirmar la impugnación consistente en que los citados índices de incobrabilidad no se habían verificado en los períodos fiscales en que la actora practicó las respectivas deducciones (conf. sentencia del Tribunal Fiscal: 1. Estación de Servicio Santa Cruz: consid. VI.1, fs. 709 vta., 2° y 5° párr.; 2. Lubricantes General Mosconi SRL: consid. VI.3, 2° y 4° párr., fs. 710 vta./711; y 3. Julio Caram: consid. VI.4., fs. 711/711 vta.). Por otro lado, respecto de los casos individualizados en el pto. X.3 del referido memorial, la recurrente argumentó —en síntesis— que procedía su deducción porque los deudores se encontraban en estado de cesación de pagos o en quiebra, aunque tampoco se hizo cargo del fundamento del Tribunal Fiscal relativo a que la empresa actora no había acreditado la efectiva existencia, según las particularidades del caso, de cada uno de los créditos involucrados (ver

casos y fundamentos examinados en la sentencia del Tribunal Fiscal: 1. La Caleta S.A.: cons. VI.5, fs. 711 vta.; 2. Emprendimientos Aéreos S.A.: cons. VI.9, fs. 712 vta./713; 3. Hijos de Libio Tauro S.R.L., Rafaela 500, Compañía Azucarera Concepción y Bossio Hnos.: cons. VII y VII.1, fs. 713/713 vta.; 4. Juan Daniel Cnisi: cons. VIII, fs. 713 vta./714; 5. Distribuidora Accirel SRL y Valerio Petech: cons. IX.2, fs. 714 vta./715; 6. Serpat SRL: cons. X y X.2, fs. 716 —4° párr.— y fs. 717; y 7. Olmatic S.A.: cons. XI, fs. 717; conf. asimismo el memorial de agravios, pto. X.3: "Cuestionamiento de la existencia del crédito", fs. 924 vta./925).

9°) Que, del mismo modo, los agravios expuestos por el rechazo de la deducción de los intereses originados en los créditos referentes al señor Leonardo Canaparo y a la empresa Olmos Oil traducen una mera discrepancia con la conclusión del organismo jurisdiccional —y ratificada por la cámara— que al confirmar la postura del ente recaudador señaló que "las deducciones relativas a malos créditos son correcciones correlativas a ganancias ya declaradas de acuerdo con el criterio de lo devengado" referidas exclusivamente "a las deudas líquidas y exigibles de capital de los créditos" y no "a los intereses, que son sumas debidas en concepto del tiempo transcurrido en virtud de la deuda contraída" (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, casos: 1. Leonardo Canaparo: cons. VI.6 y 2. Olmos Oil: cons. VI.8; fs. 711 vta./712), y resultan inatendibles. En efecto, la recurrente alega dogmáticamente ante esta instancia que "[l]a distinción que hace el Tribunal Fiscal...es irrazonable y carece de fundamento en la normativa" aunque sin desarrollar razones

jurídicas de peso para desvirtuar aquella afirmación, que tampoco logra rebatir con la alegada inclusión de tales accesorios "en la ganancia impositiva de los respectivos períodos fiscales" (conf. memorial de agravios, pto. X.4, fs. 925).

10) Que tampoco cuenta con fundamento suficiente el agravio relacionado con el rechazo de la aplicación del principio de las correcciones simétricas contemplado en el art. 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) respecto de los créditos cuya deducción la empresa actora pretende hacer valer en el período fiscal 2001 —ajeno a los períodos fiscalizados en autos—, toda vez que la apelante omite refutar adecuadamente el argumento que tuvo en cuenta el Tribunal Fiscal para justificar su inaplicabilidad con sustento en que en razón del principio procesal de congruencia su función jurisdiccional se limitaba a "los períodos que son objeto del acto recurrido" (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, cons. IX, fs. 714/714 vta.). En efecto, en su memorial ante esta instancia la apelante aduce que esa solución "implica negarle injustificadamente en la práctica una deducción que la AFIP en teoría le reconoce"; sin embargo, tal argumento resulta inconsistente para desvirtuar el reseñado fundamento de la decisión, máxime si se advierte que la recurrente no indica las razones de hecho y de derecho que le impedirían efectuar esas detracciones fuera del marco del presente pleito (conf. pto. X.5, fs. 925 in fine/fs. 926).

11) Que, por otra parte, resultan inhábiles los agravios de la apelante referentes a que "en los tres casos (Municipalidad de Tunuyán, Municipalidad de San Rafael y Coop. de Obras y D. de M. Paz Ltda.) en que YPF tomó la deducción erróneamente,

pero se revirtió el asiento en un período posterior y se pagó impuesto sobre dicho monto (en 2002 en el primer caso y en 2001 en los otros dos), la AFIP se haya negado a reconocer la deducción en términos absolutos (ni en 2000, ni en 2001, ni en 2002)" (conf. memorial de agravios, pto. X.6, fs. 926 vta.). Sobre el particular cabe poner de relieve que la apelante omitió controvertir la concreta circunstancia que consideró el Tribunal Fiscal para resolver de ese modo —y que compartió el a quo— consistente en que YPF S.A. "debió presentar declaración jurada rectificativa a los efectos de subsanar las deducciones que había practicado indebidamente, devolviendo al balance fiscal las sumas que correspondía abonar de acuerdo a su realidad impositiva", sobre la base de considerar que "los contribuyentes no tienen atribución otorgada por la ley del impuesto para imputar sus ganancias o practicar deducciones discrecionalmente, sino que deben ceñirse a lo que la normativa dispone" (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, cons. XIII, fs. 718, 5° párr.).

12) Que en lo concerniente al agravio por la sanción aplicada, cabe señalar que esta Corte tiene dicho que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción —como ocurre en el caso—, su impunidad solo puede apo-

yarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). Al respecto, cabe señalar que el Tribunal ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso (Fallos: 292:195; "García Navarro, José Ramón", sentencia del 10 de diciembre de 1996; Fallos: 327:5345).

Desde tal perspectiva, cabe desestimar la existencia de un error excusable en el caso sub examine por cuanto no se acreditó la existencia de causales exculpatorias con entidad suficiente como para eximir a la actora de responsabilidad, tal como lo entendió el a quo a fs. 903 y sin que las razones expresadas por la actora en su memorial logren desvirtuar esa conclusión.

13) Que en lo que respecta a los intereses resarcitorios, los agravios resultan igualmente inatendibles pues de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal en la causa "Citibank" (Fallos: 323:1315, considerando 10), las razones expuestas en el memorial no son aptas para la eximición de tales accesorios.

-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación. 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 **YPF S.A.** representada por la **Dra. Claudia Alejandra Raiteri**, con el patrocinio letrado del **Dr. Manuel M. Benites.**

Traslado contestado por: el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Verónica I. Carra.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V.**

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