Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de marzo de 2014.

Vistos los autos: "Santa María SAIF c/ AFIP DGI resol. 31/98 s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 6 rechazó la demanda dirigida a obtener la revocación del acto del organismo recaudador por el que no se conformó el quebranto en el impuesto a las ganancias alegado por la actora como base del crédito fiscal previsto en los arts. 31 a 33 de la ley 24.073 —modificada por la ley 24.463—, la declaración de la existencia de tal crédito a su favor por la suma de $ 978.406,17 (equivalente al 20% del quebranto denunciado) y que se condenase al Fisco Nacional (D.G.I.) a entregarle en ese concepto bonos de consolidación —ley 23.982— por el importe indicado (confr. fs. 1077/1080).

2°) Que para así decidir, el juez de grado consideró que la empresa no había logrado acreditar la existencia de las operaciones generadoras del alegado quebranto. En tal sentido, señaló que si bien el perito contador y el consultor técnico intervinientes habían efectuado una explicación de los distintos rubros impositivos y manifestado que los quebrantos podrían ser compensables con resultados de ejercicios contables posteriores, juzgó que no se había demostrado el modo en que se generó el quebranto porque se había omitido acompañar la documentación que acreditara esa circunstancia (confr. fs. 1079/1079 vta.). Y agregó que la actora tampoco había logrado desvirtuar las con-

clusiones del organismo recaudador en cuanto a que a) no se hallaba justificada la titularidad al cierre del ejercicio fiscal de los Bonos Externos —Serie 1984— que la empresa alegó adquirir; b) no existía respaldo documental de la cancelación de deuda en el país con fondos provenientes del exterior; c) no se contaba con documentación que acreditara la incorporación de Bonos Externos —Serie 1981— con fondos del exterior; d) se había denunciado la venta de papeles comerciales ocurrida en el mes de mayo cuando en realidad se había efectivizado durante el mes de junio y e) no se hallaba acreditado el origen de la deuda cuya existencia alegó la actora para justificar la entrega de acciones de Inverban que provocó la disminución de sus activos (confr. fs. 1079).

3°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia de la instancia anterior y, en consecuencia, hizo lugar a la demanda. Para pronunciarse en el sentido indicado, el tribunal de alzada señaló que Invero SAIF había sido constituida como consecuencia de su escisión de Propulsora Siderúrgica S.A. y que con posterioridad a ello se había fusionado con Santa María SAIF. Asimismo, puso de relieve que de las aclaraciones del informe pericial surgía que la ganancia impositiva de la empresa actora había ascendido a $ 17.887.240 en el año; por lo cual afirmó que el monto total del quebranto impositivo de Invero SAIF —que fue transferido a Santa María SA con motivo de la aludida fusión— hubiera podido ser absorbido de no haber existido el régimen de devolución en bonos (ley 24.073). Al respecto agregó que la perito expuso un cuadro que refleja la composición

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de ganancias de Santa María SAIF del ejercicio fiscal 1994, en el que se observa que el monto del resultado impositivo general era de $ 7.568.248,33 y que el quebranto de Invero SAIF correspondiente al ejercicio 1998 era de $ 4.892.030,85 (confr. considerando VI, fs. 1133).

Por otra parte, juzgó que las operaciones invocadas por la actora como generadoras del quebranto que daba origen al crédito reclamado se encontraban debidamente acreditadas en autos y que había sido comprobada la veracidad de la respectiva documentación respaldatoria (conf. considerandos VII y VIII, fs. 1133 in fine/1134 vta.).

4°) Que contra tal sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 1141/1141 vta.) que fue concedido a fs. 1144. El memorial de agravios obra a fs. 1152/1164 vta. y su contestación por la actora a fs. 1167/1183. 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, 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.

5°) Que el representante del Fisco Nacional aduce que la sentencia resulta arbitraria por cuanto hizo lugar a la pretensión de la actora sin que se encuentre acreditado que la accionante haya obtenido ganancias sujetas al impuesto en ejercicios posteriores de las que pudiese deducir el importe del que-

branto alegado tal como lo requiere explícitamente el art. 30 de la ley 24.463. Asimismo, sostiene que el a quo consideró probada la existencia de las operaciones que la actora denunció como generadoras del quebranto en cuestión, cuando, en su concepto, tal extremo tampoco ha sido acreditado en autos.

6°) Que con relación al primero de los agravios corresponde señalar que de acuerdo con la doctrina de esta Corte sentada en el precedente "Banco de Mendoza" (Fallos: 324:1481), constituye un requisito indispensable para el aprovechamiento del crédito fiscal reconocido bajo el régimen establecido en los arts. 31 a 33 de la ley 24.073 —modificada por la ley 24.463— la existencia de ganancias sujetas al impuesto en ejercicios posteriores de las que hubiese podido ser deducido el importe del quebranto respectivo.

7°) Que el juez de primera instancia fundó el rechazo de la demanda sobre la base de considerar que la actora no había logrado demostrar la existencia de las operaciones que habían originado el quebranto, motivo por el cual no tuvo necesidad de pronunciarse acerca de la configuración en el caso del recaudo mencionado en el anterior considerando, sin que pueda considerarse como juicio a ese respecto la referencia efectuada en esa sentencia a lo manifestado por el perito y los consultores técnicos (confr. fs. 1079 in fine/1079 vta.). En cambio, la cámara, al revocar ese pronunciamiento, no solo tuvo por acreditado el quebranto, sino también la existencia de ganancias en ejercicios ulteriores (confr. considerando VI de la sentencia de cámara, y lo señalado en el considerando 3° de la presente).

8°) Que en consecuencia, y en forma previa al examen de los agravios expresados sobre el punto por el Fisco Nacional en su memorial ante esta Corte, corresponde desestimar el argumento de la actora, en cuanto aduce —al contestar el aludido memorial— que resultaría improcedente el tratamiento de esa cuestión ante esta instancia. En tal sentido, cabe señalar, en primer término, que —según surge de lo expuesto en el considerando que antecede— resulta improcedente la interpretación que la actora le asigna a la sentencia de primera instancia pues no es una interpretación correcta de los alcances de ese pronunciamiento, entender que contiene un juicio de valor respecto de la verificación en el sub examine del recaudo al que se hizo referencia anteriormente. Sin perjuicio de ello, corresponde poner de relieve que la demandada —al responder los agravios de la actora contra la sentencia de primera instancia— mantuvo su posición, expresada al contestar la demanda (confr. escrito de fs. 167/180 vta., en particular fs. 176 vta. —3° párr.—), en cuanto a que no se encuentra probada la ganancia de ejercicios posteriores (fs. 1121 vta./1122) y afirmó que "en ningún tramo de la sentencia [se] reconoció ni expresa ni tácitamente la presunta ganancia invocada" (confr. fs. 1122). Y del mismo modo la actora, desistió parcialmente de la acción y del derecho en virtud de la doctrina sentada por esta Corte en el precedente "Banco de Mendoza", y en consecuencia, sólo prosiguió el pleito respecto de los quebrantos que —en su criterio— podían ser compensados con utilidades que Santa María S.A. tuvo en ejercicios posteriores (confr. fs. 198 vta., 3° párr., in fine). Finalmente, el ente recaudador objetó las conclusiones de los peritajes contables referidas a la configuración del mencionado requisito (confr.

escrito de alegación sobre el mérito de la prueba producida, en especial, fs. 1000 vta., pto. "Prueba pericial contable" y fs. 1005 in fine/1005 vta.).

En síntesis, la verificación de la circunstancia señalada en el considerando 6° es un recaudo indispensable para que pueda admitirse la pretensión de la actora; el organismo recaudador en ningún momento aceptó que tal requisito estuviese satisfecho y planteó esa cuestión oportunamente ante los tribunales de las anteriores instancias. Al ser ello así, resulta válida la articulación ante esta Corte del agravio que se examina.

9°) Que sentado lo que antecede, asiste razón al organismo recaudador en cuanto señala que no se encuentra acreditada en autos la existencia de ganancias sujetas a impuesto que hubieran permitido a la actora absorber el quebranto invocado (confr. memorial de agravios, fs. 1154 —3° párr.—, fs. 1154 vta. —1° párr.—, fs. 1155 vta., pto. II 'Expresa agravios' —1° párr.—, fs. 1156 —pto. 3—, fs. 1161 vta. —1° a 5° párr. — y fs. 1162 vta. —5° párr.—), pues los informes contables producidos en autos resultan ineficaces a tal fin. Al respecto cabe señalar que en el primer informe, glosado a fs. 856/871, el perito contador de oficio designado a fs. 248 manifiesta que "en el hipotético caso de que los quebrantos originados en el ejercicio fiscal 1988 hubieran sido trasladables a ejercicios futuros, los quebrantos impositivos sufridos por INVERO SAI en el ejercicio 1988 hubieran sido compensables con las utilidades impositivas obtenidas por la absorbente en su declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal 1994". Sin embargo, esa manifestación resul-

ta contradictoria con la aseveración previa en cuanto a que "el experto ha analizado la declaración jurada de Santa María correspondiente al período fiscal 1994" que, precisa, "arrojó una ganancia neta de $ 17.887.240,99 la que fue íntegramente compensada con quebrantos impositivos" (confr. fs. 858, 1° y 2° párr.). Tal contradicción, unida a la ausencia en el expediente de la mencionada declaración jurada, impide reconocer al citado dictamen pleno valor probatorio, según las reglas de la sana crítica, en los términos de los arts. 377, 386, 477 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. El segundo dictamen contable elaborado por un nuevo perito contador designado a fs. 926 (confr. fs. 941 in fine y 941 vta.) tampoco resulta convincente pues al ratificar la respuesta que sobre el punto dio el experto técnico propuesto por la actora (confr. fs. 881/894; en especial pto. 4.1., fs. 881/882) no sólo guarda silencio respecto de la contradicción incurrida en el primer informe, sino que además, omite indicar si las ganancias a las que allí se alude como "ganancias impositivas" o "utilidad impositiva" constituyen ganancias gravadas o sujetas al impuesto que no hayan sido compensadas con otros conceptos, a lo que cabe agregar la señalada falta de acompañamiento de la declaración jurada correspondiente al período fiscal 1994 (confr. art. 477 del Código Procesal).

10) Que, en consecuencia, toda vez que la actora no ha logrado acreditar en autos la existencia de ganancias sujetas al impuesto en ejercicios posteriores de las que hubiese podido ser deducido el importe del quebranto invocado, y al constituir ese extremo un requisito indispensable para el aprovechamiento

del crédito fiscal reconocido bajo el régimen establecido en los arts. 31 a 33 de la ley 24.073 —modificada por la ley 24.463—, de conformidad con la doctrina sentada en el mencionado precedente "Banco de Mendoza", lo expuesto resulta suficiente para revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda, y determina, asimismo, que resulte inoficiosa la consideración de los restantes agravios.

Por ello, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Costas de todas las instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representada por el **Dr. José Martínez Tato**, con el patrocinio letrado, en el memorial de agravios, de los **Dres. Enrique Carlos Carballo y Sergio Cerdan.**

Traslado contestado por: **Santa María SAIF**, representada por el **Dr. Juan Manuel Ocampo.**

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

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 6, Secretaría n° 12.**