Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 1° de julio de 2014.

Vistos los autos: "Renault Argentina SA (TF 15.821-I) —reconstrucción artículo 129— c/ D.G.I.".

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI, mediante resoluciones del 30 de diciembre de 1997 y 31 de agosto de 2001, determinó de oficio el impuesto a las ganancias de la actora correspondiente a los períodos fiscales 1992 y 1993 y redujo el quebranto impositivo de los períodos 1990, 1991 y 1995. Asimismo, liquidó intereses resarcitorios y aplicó multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1978).

Para fundar el ajuste realizado, en lo concerniente a lo que es materia de agravios ante esta Corte, el Fisco Nacional impugnó la deducción realizada por la empresa en concepto de gastos imputables al período fiscal 1993, de las sumas abonadas por aquélla con motivo del incumplimiento de la pauta de intercambio compensado prevista en el régimen de la industria automotriz establecido por la ley 21.932 y su reglamentación. Por otra parte, tras considerar que el ajuste de la previsión "Fondo Compensador - decreto n° 526/85 S.I.C.E." en el período fiscal 1990 modificó el cálculo del ajuste por inflación del ejercicio 1991, fijó el monto del quebranto correspondiente a este último período —trasladable al período 1992— en la suma de $ 71.054.416 (confr. fs. 29/37).

2°) Que a fin de facilitar la comprensión de la causa resulta conveniente destacar, en primer término, que la ley

21.932 y su reglamentación establecieron un régimen de promoción de la industria automotriz por el cual a las empresas terminales radicadas en el país se les permitió la importación de partes y piezas con un tratamiento arancelario preferencial, y se las autorizó a complementar su oferta de vehículos en el mercado nacional con la importación de vehículos nuevos, previo pago de los aranceles correspondientes. Para acceder a ese tratamiento, el régimen previó el cumplimiento de una serie de recaudos por parte de los fabricantes, entre ellos, que el monto de las exportaciones generadas por el mencionado mecanismo de producción sea por lo menos igual al de las importaciones, requisito usualmente denominado "pauta de intercambio compensado" (artículo 4°, inc. e de la ley 21.932). A tal fin el artículo 8° del decreto 2677/91 dispuso que las empresas terminales debían acreditar exportaciones que como mínimo compensen —uno a uno en divisas— sus importaciones. La ley previó, además, distintas consecuencias por el incumplimiento de las disposiciones establecidas en ella y en su reglamentación. En tal sentido dispuso que el incumplimiento formal de los requisitos mencionados sería sancionado con multas graduables de hasta el 5% del monto actualizado del activo corriente y no corriente de la empresa en cuestión. Para otra clase de incumplimientos la ley previó: a) la caducidad de la autorización para la fabricación de automotores en el país y b) la aplicación de multas graduables de hasta el 50% del monto actualizado del activo corriente y no corriente de la empresa (artículo 5° de la ley 21.932). Por su parte, el artículo 25 del decreto 2677/91 aclaró que el incumplimiento de las metas u obligaciones allí establecidas sería sancionado según lo dispuesto en el artículo 5° de la ley 21.932, sin perjuicio de las

penalidades que pudieran caber por violación de las normas aduaneras. Posteriormente, el artículo 13 del decreto 683/94 —que sustituyó al citado artículo 25 del decreto 2677/91— agregó que las terminales que incumplieran la pauta de intercambio compensado a partir del 1° de enero de 1995 debían pagar recargos sobre las importaciones descompensadas de la relación uno a uno según el cálculo allí previsto. Respecto de los incumplimientos verificados entre el 1° de enero de 1992 y el 31 de diciembre de 1994 el decreto citado estableció que las terminales podían optar entre: a) pagar la diferencia de los derechos de importación no abonados durante el período señalado, o b) presentar un plan de compensación total o parcial a ser cumplido durante el año 1995 (artículo 1° del decreto 683/94). Al respecto el artículo 1° de la resolución 28/95 de la Secretaría de Industria dispuso que "[l]as empresas terminales automotrices que, habiendo incumplido los términos del artículo 8° del decreto 2677/91, opten por las formas de pago de las multas previstas en el incs. a y b del artículo 1 del decreto 683/1994, deberán abonar los importes correspondientes hasta el 28 de febrero de 1995, en la cuenta 'Ministerio de Economía 50/537 DGA 2075/80 BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA', Casa Central". Y agregó que "[l]as empresas terminales automotrices que no cumplimentaren el pago de la multa a la fecha 28 de febrero de 1995, abonarán en carácter de interés un décimo por ciento (0,1%) diario".

3°) Que según surge de las presentes actuaciones, la empresa actora realizó operaciones de importación al amparo del mencionado régimen preferencial durante los períodos fiscales 1992 y 1993. La empresa constituyó una previsión contable para

hacer frente a la posible pérdida que le ocasionaría realizar las correspondientes operaciones de exportación según la pauta de intercambio compensado. Sin embargo, al cabo de los referidos períodos, la actora concluyó que no podría derivar al mercado externo las cantidades necesarias de vehículos para compensar las importaciones realizadas en atención a los niveles de demanda del mercado interno y a la plena capacidad de producción alcanzada. Por ello, la actora consideró devengada a fin del período 1993 la deuda de $ 18.245.738 en concepto de diferencia de derechos de importación no abonados durante dicho período y el anterior como consecuencia del incumplimiento de la pauta de intercambio compensado —importe que la empresa canceló el 28 de febrero de 1995 en ejercicio de la opción prevista en el artículo 1° del decreto 683/94—. Consecuentemente, la empresa transfirió el saldo de la previsión contable —que incluía aquel monto— al rubro cuentas por pagar del pasivo no corriente —deuda— correspondiente al ejercicio comercial cerrado al 31 de diciembre de 1993. Por lo demás, la actora practicó la deducción del referido importe en el balance impositivo del período fiscal 1993 al considerar que se trataba de un gasto necesario para la producción de renta gravada.

4°) Que, en lo que aquí interesa, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó lo resuelto por el ente recaudador (fs. 264/271 y 297/298). En primer lugar, convalidó la deducción en el período fiscal 1993 del importe impago acumulado de las diferencias de los derechos de importación, según la estimación efectuada por la actora. Para así decidir, señaló que según surgía del peritaje contable la empresa se encontraba obligada a

Corte Suprema de Justicia de la Nación

compensar como consecuencia del régimen automotriz examinado el total de sus importaciones y un porcentaje de sus inversiones en activo fijo durante un período que se extendía hasta el 31 de diciembre de 1994. A ello añadió que durante los ejercicios cerrados al 31 de diciembre de 1992 y 1993 la sociedad mantuvo una previsión para hacer frente a la pérdida estimada como consecuencia de las exportaciones que debía realizar para nivelar las importaciones efectuadas a ese momento, aunque puntualizó que los niveles de demanda del mercado interno y la plena capacidad de producción alcanzada imposibilitaban exportar las cantidades necesarias de automóviles para dar cumplimiento a la pauta de intercambio compensado. Asimismo refirió que la actora -en ausencia de normas que establecieran sanciones ante el incumplimiento del recaudo mencionado- decidió transferir el saldo de la previsión aludida al rubro "cuentas por pagar" del pasivo no corriente -deuda- donde incluyó el importe correspondiente a la diferencia de derechos aduaneros por las importaciones realizadas con derechos preferenciales y no compensadas "por ser obligaciones ciertas determinadas o determinables" en atención al régimen entonces vigente (confr. cons. IX, fs. 269/269 vta.). Finalmente señaló que, según los peritos contables, la transferencia del saldo de la previsión aludida al rubro "cuentas por pagar" del pasivo no corriente del ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 1993 había sido correcta porque "cuando se trató de una previsión la empresa la constituyó para hacer frente a pérdidas futuras en las que podría incurrir como consecuencia de aumentar las exportaciones, en cambio, cuando da origen a la deuda la misma se determina como la diferencia de derechos a ingresar, los cuales corresponden a hechos actuales irreversibles

que fueron adecuadamente registrados por la empresa" (conf. fs. 270, 2° y 3° párr.).

Por otra parte, juzgó que los conceptos abonados por la actora no revisten el carácter de multas, y consecuentemente, concluyó que la deducción de ese importe de la base imponible del tributo no se encuentra prohibida por el artículo 150 del reglamento de la ley de impuesto a las ganancias. En sustento de esa afirmación hizo hincapié en el informe de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería agregado a fs. 180/182, que tras efectuar una breve reseña de las normas involucradas alude al decreto 110/99 "por medio del cual el Poder Ejecutivo Nacional fijó una posición definitiva sobre el carácter de las sumas pagadas con relación al desbalance comercial, cual es la de recargos". En razón de lo expuesto concluyó que "las sumas abonadas por la actora como consecuencia de los incumplimientos a la exigencia dispuesta por el artículo 8° del dto. 2677/91 —Compensación de la Balanza Comercial— corresponden a recargos y no a multas como pretende el Organismo Fiscal, conforme lo reconoce la propia Autoridad de Aplicación del mencionado régimen, a saber, la Secretaría de Industria y Comercio" (confr. fs. 270/270 vta., considerando XIV, 5° y 6° párr.). A mayor abundamiento, desestimó la aplicación del artículo 150 del reglamento mencionado con base en señalar que —aun en la hipótesis de considerar que las sumas abonadas por la actora constituyan multas— la prohibición allí contenida se encuentra referida a multas que revisten naturaleza fiscal, toda vez que "resultaría ilógico que al momento de confeccionar la declaración jurada respectiva se permitiera a los contribuyentes deducir las multas aplicadas co-

mo consecuencia de la omisión —dolosa o culposa— de materia imponible" (conf. fs. 270/270 vta., considerando XV).

5°) Que, asimismo, el tribunal administrativo revocó el ajuste fiscal en cuanto consideró que correspondía computar en concepto de quebranto actualizado del período 1991 trasladable al período 1992 la suma de $ 71.054.416 consignada por la AFIP en la liquidación del impuesto a las ganancias obrante a fs. 116. Para ello sostuvo que el importe mencionado no concordaba con la suma que resultaría de aplicar al monto nominal del quebranto registrado para el año 1991 —$ 69.960.304— el correspondiente índice de actualización 1,023 previsto en la resolución general 3636, sino un índice menor (conf. fs. 270 in fine).

6°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso de apelación y revisión limitada deducido por la AFIP y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de dicho recurso (fs. 395/398). Contra lo así resuelto, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 403/405 vta.) que fue concedido a fs. 407. El memorial de agravios obra a fs. 413/424 vta. y su contestación por la actora a fs. 427/432 vta.

7°) Que el recurso interpuesto resulta formalmente admisible en tanto se dirige contra la 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 artículo 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

8°) Que en lo relativo a la deducción de las diferencias de los derechos de importación adeudados por la actora, el recurso interpuesto debe desestimarse, pues el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en las anteriores instancias 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 la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. artículo 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689 y 316:157, entre muchos otros).

9°) Que, en efecto, el memorial de agravios de fs. 413/424vta., no logra desvirtuar los fundamentos que tuvo en cuenta el Tribunal Fiscal —cuya sentencia confirmó la cámara— para decidir del modo como lo hizo, que fueron reseñados en el considerando 4° y que, en síntesis, se centran en destacar, en primer lugar, que el informe contable agregado a la causa consideró correcta la transferencia del saldo de la previsión contable para contingencias al rubro "cuentas por pagar" del pasivo no corriente correspondiente al ejercicio comercial cerrado el 31 de diciembre de 1993, por tratarse de "obligaciones ciertas determinadas o determinables" o "hechos actuales irreversibles" según el régimen entonces vigente, en referencia, en particular, al artículo 1° del decreto 683/94. En su memorial ante esta Corte, el Fisco Nacional insiste en sostener que "en el ejercicio 1993 [la actora] no poseía las condiciones de certeza en cuanto

Corte Suprema de Justicia de la Nación

al quantum y al concepto" de la deuda para registrarla como tal en el período mencionado (confr. fs. 417, 4° párr.). Sin embargo, tal aseveración es ineficaz al fin pretendido pues no refuta las conclusiones del citado informe contable tenidas en cuenta por el Tribunal Fiscal para decidir del modo en que lo hizo, consistentes en señalar que, según surge del decreto 2677/91, las empresas que no logren efectuar la compensación de sus importaciones con exportaciones de igual valor "tienen una deuda como consecuencia de los derechos de importación no pagados al momento de la importación, en razón de haberse abonado un porcentaje menor o preferencial", que en el concreto caso de autos "se devengó como consecuencia de que '…los niveles de demanda del mercado interno y la plena capacidad de producción alcanzada imposibilitan derivar al mercado externo las cantidades necesarias para cumplir con la compensación…'" (confr. fs. 270, 2° párr.). En tales condiciones, resulta inoficioso el tratamiento del agravio dirigido a cuestionar la deducción de los conceptos mencionados sobre la base de sostener que integran una previsión cuya deducción no admite la ley del impuesto a las ganancias (confr. fs. 417 in fine y 417 vta., 1°, 2° y 3° párr.).

10) Que la insuficiencia del recurso comprende también lo relativo al restante fundamento desarrollado por el Tribunal Fiscal —cuya sentencia confirmó el a quo—, según el cual las diferencias de los derechos de importación abonadas por la actora como consecuencia del incumplimiento de la pauta de intercambio compensado no constituyen multas, como alega el organismo recaudador, sino recargos deducibles de la base imponible del tributo. En efecto, las críticas se reducen a la reiteración

de planteos formulados en piezas precedentes ante las instancias anteriores y no aportan elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido respecto a la naturaleza de los conceptos examinados (confr. fs. 417 vta. in fine/419). Asimismo, en atención a la conclusión a la que se llega, resulta inoficioso el tratamiento del agravio dirigido a cuestionar la deducción de los conceptos mencionados sobre la base de sostener que las operaciones de importación y exportación realizadas por la empresa fueron realizadas bajo incumplimiento de las normas que regulan el régimen automotriz y que tal situación habría originado "un riesgo económico materializado en las multas impuestas" cuya deducción prohíbe el artículo 150 del decreto reglamentario de la ley del tributo (confr. fs. 420 vta. in fine, 4° y 5° párr., y fs. 421, 1° párr.). Por otra parte, tampoco puede prosperar el planteo del ente recaudador tendiente a señalar que las diferencias de derechos arancelarios abonadas por la actora no constituyen gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas según lo establecido en el artículo 80 de la ley del impuesto, toda vez que la argumentación sobre el punto carece del desarrollo necesario como para considerarla una objeción válida (confr. fs. 419 in fine/424).

11) Que, finalmente, tampoco puede prosperar el agravio relativo a que la alzada —al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal— dejó sin efecto la liquidación del quebranto actualizado correspondiente al período 1991 y que la empresa debía computar en el período siguiente en la suma de $ 71.054.416. En efecto, la representación del ente recaudador aduce —en síntesis— que la cámara tomó erróneamente como quebranto registrado

para el período fiscal 1991 un importe de $ 69.960.304 que resulta mayor a la suma que correspondería considerar por tal concepto —en cuanto no refleja "los ajustes de la mecánica del impuesto" que ascienden a $ 544.110 y que reducen la pérdida aludida a la suma de $ 69.416.194 (confr. fs. 416 vta.)—, situación que habría conducido al a quo a sostener equivocadamente que el coeficiente aplicado sobre aquella suma para llegar al monto de $ 71.054.416 no coincide con el índice 1,023 aplicable según la resolución general DGI 3636, sino que resulta ser uno menor a este último (confr. fs. 416 vta., 3° párr.). Sin embargo, cabe poner de relieve que el organismo fiscal omitió incluir en las liquidaciones anexas a la resolución impugnada —en lo atinente al aspecto específicamente considerado— las cifras que alega en su memorial de agravios presentado ante esta Corte y, en su lugar, consignó que el resultado impositivo -quebranto- correspondiente a la declaración jurada ajustada del período 1991 asciende a $ 69.960.304 y que el quebranto de ejercicios anteriores computable en la declaración jurada ajustada del período 1992 es de $ 71.054.416 (confr. fs. 35/36). En consecuencia, toda vez que el examen realizado por el a quo se fundó en los guarismos mencionados a fin de concluir que la AFIP aplicó un índice —//—

–//–menor al número 1,023 que correspondía utilizar para actualizar el monto del quebranto del período 1991 computable en el período 1992, corresponde desestimar los agravios del organismo fiscal con base en la argumentación reseñada (confr. 416 in fine/417).

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto por el organismo recaudador. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la Dra. **Silvia M. Leiva**, con el patrocinio del Dr. **Ignacio Markievich.**

Traslado contestado por **Renault Argentina S.A.**, representada por el Dr. **Mario Rafael Biscardi**, con el patrocinio del Dr. **Gonzalo J. Vidal Devoto.**

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

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**