Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 1° de julio de 2014.

Vistos los autos: "Siat S.A. (TF 22.133-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la determinación de oficio efectuada a la actora en el impuesto a las ganancias —período fiscal 1997— así como los intereses liquidados y la multa aplicada.

Para decidir en el sentido indicado, la cámara juzgó, en síntesis, que los bonos de consolidación recibidos por la actora, en los términos del art. 31 de la ley 24.073, en compensación por sus quebrantos originados en ejercicios cerrados con anterioridad al 31 de marzo de 1991, constituían una renta sujeta al mencionado tributo, debido a que el monto de tales quebrantos excedía el importe de los que resultaban compensables con las ganancias gravadas obtenidas en los ejercicios posteriores.

2°) Que contra tal sentencia la actora interpuso recurso extraordinario (fs. 189/209) que, tras ser contestado por el Fisco Nacional (fs. 222/234), fue concedido por el a quo, excepto en lo referente a la causal de arbitrariedad invocada por la apelante (confr. resolución de fs. 235/235 vta.). Tal denegación parcial dio motivo a que se interpusiera la queja que corre agregada por cuerda.

Con el alcance con el que fue concedido, el recurso resulta formalmente admisible, pues se encuentra en disputa la inteligencia de normas de carácter federal, como lo son las de la ley del impuesto a las ganancias y las leyes 24.073 y 24.463 (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

3°) Que a juicio del Tribunal resulta aplicable al caso en examen la solución a la que se llegó en el precedente "Bagley" (Fallos: 330:1325), en cuanto a que la percepción por parte del contribuyente de bonos de consolidación en virtud del régimen de conversión de quebrantos impositivos en créditos fiscales —establecido por las leyes 24.073 y 24.463— no constituye una renta, beneficio o enriquecimiento que se encuentre gravado por el impuesto a las ganancias (confr., en el mismo sentido, causa M.1182.XLIII "Molinos Río de la Plata S.A. —TF 20.298-I— c/ DGI", sentencia del 14 de abril de 2009).

4°) Que no obsta a ello la circunstancia de que en el caso de autos —a diferencia de la situación examinada en "Bagley"— los bonos recibidos por Siat S.A. con motivo de los quebrantos verificados, excedieron las ganancias de los ejercicios posteriores que hubiesen podido ser compensadas con los referidos quebrantos según las normas de la ley del impuesto

5°) Que al respecto cabe puntualizar que en el sub examine —tal como lo señaló el a quo— la actora recibió los bonos antes de la entrada en vigencia de la ley 24.463. Cabe recordar que la citada ley modificó el art. 33 de la ley 24.073 disponiendo, en lo pertinente, que los créditos fiscales se considerarían deudas del Estado Nacional "...a partir del ejercicio

fiscal en el que hubiera correspondido su deducción de ganancias sujetas a impuesto y hasta el importe imputable a cada ejercicio".

6°) Que en el caso "Banco de Mendoza" (Fallos: 324:1481), el Tribunal estableció que la aludida disposición de la ley 24.463 había hecho explícito el sistema establecido en la ley 24.073, pues aún si se prescindiera de lo prescripto por aquélla, en cuanto expresamente supedita el crédito fiscal a la existencia de ganancias sujetas al impuesto en ejercicios posteriores, a las cuales puedan aplicarse los importes respectivos, era evidente que, de no concurrir esta circunstancia, "ninguna razón habría para justificar dicho crédito por la mera acumulación de quebrantos" (considerando 20).

7°) Que, en síntesis, en el citado precedente, la Corte dejó claramente establecido que en el régimen de conversión de quebrantos en créditos fiscales resultaba exigible —aún con anterioridad a que lo dispusiera expresamente la ley 24.463— el recaudo de que el contribuyente acreditara la existencia de ganancias gravadas en ejercicios posteriores a las cuales hubiera podido imputar los quebrantos.

8°) Que, sin embargo, en el mencionado precedente "Banco de Mendoza", tras dejar establecida tal doctrina, la Corte puso de relieve que la "nueva ley" —en referencia a lo dispuesto en el último apartado del art. 30 de la ley 24.463— "dejó a salvo la situación de quienes ya hubiesen percibido los bonos de consolidación"; solución legislativa que el Tribunal consideró explicable porque respecto de estos últimos, es decir,

quienes habían recibido los bonos con anterioridad a la sanción de la ley 24.463, "había concluido definitivamente su relación con el Estado Nacional, y el legislador consideró inadecuado la reapertura de la cuestión" (considerando 22 de "Banco de Mendoza").

9°) Que de lo expuesto se sigue que los bonos entregados por el Estado Nacional con anterioridad a la sanción de la ley 24.463, también fueron adjudicados en razón del régimen de sustitución de quebrantos instituido por la ley 24.073 y, además, que a su respecto —por expresa disposición del legislador— quedó excluida toda posible controversia atinente a la discriminación de los quebrantos en función de la existencia o inexistencia de rentas gravadas en los sucesivos ejercicios fiscales.

Por lo tanto, como se señaló en el considerando 3°, y no obstante la peculiar situación presentada en el sub examine, corresponde estar a la solución establecida en el citado precedente "Bagley" (Fallos: 330:1325), a cuyos fundamentos cabe remitirse en lo que resulte pertinente.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada. Las costas se distribuyen por su orden en atención a la notoria complejidad del caso, puesta en evidencia en los sucesivos pronunciamientos dictados en estos

-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-autos. Notifíquese y vuelvan las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso extraordinario interpuesto por **Siat S.A.**, representada por el Dr. **Juan José Godoy**, con el patrocinio del Dr. **Ignacio María Casares**.

Traslado contestado por la **AFIP-DGI**, representada por la Dra. **Cristina Noemí González**, con el patrocinio letrado del Dr. **Ezequiel Silvio Katz**.

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

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