Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 20 de agosto de 2014.

Vistos los autos: "Argenpesca SA (TF 17.490-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que al caso interesa, declaró la nulidad de las resoluciones 107/99 y 104/99 de la AFIP-DGI, mediante las que ese organismo determinó de oficio la obligación tributaria de J Y M S.A. y de Arsquid S.A. en el impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 1994 a 1996 y el período fiscal 1996, respectivamente; asimismo declaró la nulidad de las resoluciones 105/99 y 103/99, mediante las cuales el Fisco Nacional determinó de oficio la obligación tributaria de J Y M S.A. y de Arsquid S.A., en su calidad de agentes de retención en el impuesto a las ganancias sobre beneficiarios del exterior, por los períodos fiscales 1994 a 1996 y período fiscal 1996, respectivamente.

Por otra parte, confirmó parcialmente las resoluciones 319/99, 40/99, 42/99 y 41/99 de la AFIP-DGI, mediante las que se determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias de Argen Pesca S.A. —período fiscal 1993 a 1996—; J Y M S.A. —período fiscal 1996—; Arsquid S.A. —período fiscal 1993 a 1996— y Pesquera Ensenada de Barragán S.A. —período fiscal 1997—, modificando lo resuelto por el ente recaudador en cuanto al cómputo de los gastos (fs. 1573/1586 vta.).

2°) Que, para así decidir, el Tribunal Fiscal ponderó que las resoluciones 107/99, 105/99, 103/99 y 104/99 carecían de

fundamentación suficiente. En tal sentido, resaltó que la administración tributaria se limitó a exponer las normas atinentes a la cuestión tratada, sin dar respuesta de manera acabada a los planteos formulados por las responsables. Explicó que en los actos recurridos el ente recaudador asimiló la explotación efectuada por las empresas propietarias de los buques de bandera nacional -armadoras nacionales- a los contratos de fletamento a tiempo, en el entendimiento de que los armadores serían las empresas extranjeras proveedoras de bienes y servicios y no las empresas recurrentes. Sentado ello, advirtió que de las resoluciones impugnadas no surgía argumento alguno que permitiera fundamentar la asimilación efectuada por el organismo recaudador, y sobre la cual se efectuaron las determinaciones de oficio cuestionadas (fs. 1581 vta.).

3°) Que, por otro lado, con relación a las resoluciones confirmadas parcialmente, precisó que la AFIP había impugnado la deducción de gastos debido al insuficiente respaldo documental -facturas de los armadores extranjeros- y por exceder los costos medios de la actividad, lo que ocasionó el incremento del resultado de la unión transitoria de empresas, que se tradujo en un mayor beneficio o menor quebranto para sus participantes. Según lo puntualizó el Tribunal Fiscal, los gastos fueron impugnados por el organismo recaudador "con fundamento en los promedios porcentuales de tales gastos obtenidos mediante la comparación de costos de empresas charteadoras de buques extranjeros y de empresas nacionales que explotan buques propios" (fs. 1582 vta.).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

4°) Que, sentado lo que antecede, destacó que la cuestión planteada en estos autos, por sus específicas particularidades, era de hecho y prueba, por lo cual para la resolución de este punto de la controversia se detuvo en el examen de las conclusiones del peritaje contable producido en la causa. Al respecto, hizo notar que en ese informe se señalan las diferencias de gastos entre los diversos buques y que, entre otros puntos, se aseveró que en la captura de calamar con buques charteados se incurre en costos tales como "arancel de pesca y canon de extracción, fletamento a tiempo, traslado de la tripulación extranjera, gastos de importación temporaria de los buques, gastos de despacho por reexportación de los buques, gastos de pilotaje del exterior, gastos de inscripción de los contratos en los registros respectivos" (fs. 1583 vta.); en tanto que los buques nacionales no tienen este tipo de gastos, pero, en cambio, deben soportar las amortizaciones que no observan aquéllos.

En suma, sobre la base de las diferencias puestas de relieve en el peritaje, el Tribunal Fiscal juzgó que "al confeccionar la media aritmética empleada en autos, el fisco nacional se apartó de los criterios de razonabilidad y coherencia interna al utilizar promiscuamente costos de buques propios y charteados…" (fs. 1584/1584 vta.).

5°) Que, en consecuencia, el mencionado tribunal modificó lo resuelto por la AFIP disponiendo que la utilidad atribuible a la recurrente debía calcularse teniendo en cuenta exclusivamente la media aritmética que surge del costo de buques

charteados –denunciados o no–, excluyéndose los costos atinentes a los buques propios.

6°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de agravios ante esa alzada por el organismo recaudador (fs. 1791/1796).

Para así resolver, en relación a la nulidad de las resoluciones 107/99, 105/99, 103/99 y 104/99 –que el Tribunal Fiscal decretó por entender que carecían de fundamentación suficiente–, el a quo destacó que los actos determinativos no dedicaron siquiera un párrafo a expresar razonablemente la valoración de los hechos fundantes de las presunciones en que se basaban, y mucho menos realizaron un examen exhaustivo de la conducta desplegada por la contribuyente, sino que, por el contrario, se limitaron a la cita dogmática y reiterada de preceptos legales (conf. considerando VIII, fs. 1794 vta./1795). Agregó que, como fue señalado por el Tribunal Fiscal, el organismo recaudador no sólo no contestó de manera acabada los planteos enunciados por las contribuyentes en su descargo a la "vista" conferida de los antecedentes administrativos, impugnaciones y cargos formulados, sino que tampoco surgía de las resoluciones recurridas argumento alguno que diera sustento a la asimilación efectuada, y sobre la cual luego se llevaron a cabo las determinaciones cuestionadas.

Por otra parte, en lo atinente a la confirmación –parcial– de las resoluciones 319/99, 40/99, 42/99 y 41/99, con-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

cluyó que correspondía desestimar los agravios formulados por el organismo recaudador toda vez que —según precisó— la cuestión planteada era de hecho y prueba. Al respecto, recordó que conforme doctrina de esa alzada no corresponde —en principio— apartarse de la apreciación de las circunstancias fácticas de la causa efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación, dados los límites con que el legislador previó, en la ley 11.683, el recurso promovido (art. 86, inc. b), a menos que se pruebe que el organismo jurisdiccional incurrió en arbitrariedad en su decisión, circunstancia que —según estimó— no se advertía en el caso. Al respecto, destacó que el ente recaudador en sus agravios se limitó a discrepar con el criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, lo cual no configura per se arbitrariedad.

7°) Que contra lo así decidido, la Administración Federal de Ingresos Públicos dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 1799/1803), que fue bien concedido por el a quo (fs. 1807), 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 —que no fue contestado por la actora— obra a fs. 1815/1828 vta.

8°) Que con respecto a la declaración de nulidad de las resoluciones 107/99, 105/99, 103/99 y 104/99, el organismo recaudador pretende en sus agravios que se efectúe un reexamen de los hechos que fueron oportunamente valorados por el Tribunal

Fiscal. Sin embargo, el recurrente no se hace cargo de refutar el argumento dirimente del fallo apelado, consistente en la falta de fundamentación de las resoluciones administrativas impugnadas por la actora. En efecto, debe tenerse en cuenta que la cámara juzgó, como se señala en el considerando 6°, que de los actos determinativos no surgía argumento alguno que diera fundamento a la asimilación efectuada por el ente recaudador entre la explotación realizada por las empresas propietarias de los buques de bandera nacional y los contratos de fletamento a tiempo, y tal conclusión dista de resultar desvirtuada por la recurrente, pese a que el Tribunal Fiscal señaló con toda claridad que si bien, eventualmente, podría haberse planteado una asimilación entre los dos tipos de explotación, tal construcción jurídica debió exponerse en las resoluciones determinativas y derivarse de los antecedentes administrativos que le sirven de base fáctica y jurídica a aquéllas (fs. 1582). Al respecto, en el mismo orden de ideas, el mencionado organismo jurisdiccional precisó que conforme surge del primer párrafo del art. 17 de la ley 11.683, la carga impugnatoria durante la etapa de determinación de oficio —con su debida fundamentación— pesa sobre el Fisco Nacional (conf. fs. 1582) y no sobre la actora, como lo sostiene el apelante en el memorial de agravios ante esta instancia (fs. 1822 vta.).

9°) Que la insuficiencia del recurso comprende también lo relativo a las resoluciones que fueron parcialmente confirmadas. En primer lugar, corresponde poner de relieve —tal como lo ha señalado el a quo— 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 precisas consideraciones que pusieron de manifiesto el defecto en que había incurrido la "media aritmética" confeccionada por el organismo recaudador para proceder al cómputo de los gastos. Y al respecto, en su memorial de agravios ante esta Corte, la representante de la AFIP no desarrolla argumentos que logren desvirtuar el juicio de la cámara acerca de la insuficiencia que atribuyó a los fundamentos de la apelación deducida ante esa alzada, en particular en cuanto a la ausencia de cuestionamiento de los aspectos técnicos del peritaje y a la falta de demostración de que el Tribunal Fiscal hubiera incurrido en errores en la evaluación del material probatorio que justifiquen apartarse de la regla mencionada.

10) Que, en tales condiciones, cabe concluir en que 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 argumen-

tos 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).

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación. Sin costas por no haber mediado actividad procesal de la actora ante esta instancia. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

ENRIQUE S. PETRACCHI

E. RAUL ZAFFARONI

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 y en el memorial de agravios**, representados por el Dr. **Víctor Ariel Roccatagliata.**

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

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