Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 3 de mayo de 2018.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por YPF S.A. en la causa YPF S.A. (TF 29.205-I) y otro c/ DGI", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2000, liquidó intereses resarcitorios, y le impuso una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Para así proceder consideró que los préstamos financieros realizados por YPF S.A. a las sociedades controladas YPF Gas S.A., Maleic S.A. y Operadora de Estaciones de Servicio (OPESSA) constituían una disposición de fondos a favor de terceros en los términos de los arts. 73 de la ley del gravamen y 103 de su decreto reglamentario, por cuanto en los dos primeros casos (préstamos otorgados a YPF Gas S.A. y Maleic S.A.) los intereses pactados resultaban inferiores a los previstos en las normas mencionadas, mientras que en el último supuesto (operación realizada con OPESSA) ni siquiera se había estipulado pago de interés alguno. Asimismo, estimó que los precios de transferencia correspondientes a las exportaciones de gas oil, propano y butano efectuadas a Repsol YPF Trading and Transport S.A. se encontraban por debajo del primer cuartil según las previsiones del art. 12 de la RG AFIP 1122/01. En consecuencia, efectuó el ajuste correspondiente de la base imponible (confr. resolución

91/2006, fs. 6/77 de los autos principales a cuya foliatura se remite en lo sucesivo, salvo distinta indicación).

2°) Que el Tribunal Fiscal hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente y revocó lo resuelto por el ente recaudador (fs. 646/656). Para decidir en el sentido indicado, consideró, en lo que se refiere al primero de los ajustes, que los préstamos otorgados por la sociedad no tenían cabida en el aludido régimen de disposición de fondos a favor de terceros, por cuanto -en su concepto, al no tratarse de un supuesto de préstamos de una sociedad a sus accionistas sino de empresas vinculadas integrantes de un mismo grupo económico- no se encontraba configurado el requisito relativo a que tal disposición haya sido efectuada en función de intereses extraños al objeto y a los fines de la empresa que la realiza. Por lo demás, en lo atinente al segundo ajuste puso de relieve, en síntesis, que el organismo recaudador no podía aplicar válidamente, en forma retroactiva, el art. 12 de la RG AFIP 1122/01, toda vez que los conceptos de "mediana" y "rango intercuartil" allí previstos habían sido incorporados a la normativa del impuesto a las ganancias recién con el dictado del decreto 916/04. Posteriormente reguló los honorarios del perito técnico de la sociedad actora, ingeniero Alejandro Bohtlingk, en la suma de $ 65.493.

3°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal (fs. 777/793 vta.). Para así resolver, el *a quo* señaló -con cita de lo resuelto por este Tribunal en la causa "Fiat Concord" (Fallos: 335:131)- que la existencia de socie-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

dades vinculadas no impedía considerar que entre ellas pudiera tener lugar una disposición de fondos a favor de terceros en los términos del art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias, por tratarse de distintos sujetos de derecho considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria. Asimismo, tuvo en cuenta que la empresa actora, ante la concreta imputación del organismo fiscal reseñada en el considerando 1° de la presente sentencia, se había limitado a señalar que ella constituía con las demás sociedades un conjunto económico, que las operaciones realizadas eran propias de su giro comercial y en interés de la empresa, y que la circunstancia de que el acreedor no obtuviera un interés por los fondos adelantados o bien una tasa de interés igual o superior a la percibida por el Banco de la Nación Argentina no constituía una pauta suficiente para considerar aplicable el art. 73 de la ley del tributo. En tales condiciones, confirmó la determinación tributaria con sustento en que las sociedades YPF GAS S.A., MALEIC S.A. y OPESSA pese a encontrarse integradas por los mismos sujetos y hallarse sometidas a la misma unidad de decisión, constituían terceros respecto de la empresa actora, en atención a que la verificación de aquellos extremos no conducían a prescindir de la autonomía jurídica de los entes societarios implicados. En lo referente al ajuste vinculado con los precios de transferencia sostuvo -en síntesis- que YPF S.A. no había precisado el concreto perjuicio que le causaba la aplicación de la RG AFIP 1122/01 en comparación con el art. 21.5 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias -texto según decreto 1037/00- que aquella invocó aplicable al caso. Por último, consideró que el acto administrativo se encontraba debidamente fundado en forma concor-

dante con la presunción de legitimidad que lo caracterizaba, y que este último aspecto no había sido eficazmente controvertido por la actora.

Por lo demás, confirmó la multa aplicada sobre ambos ajustes en los términos del art. 45 de la ley 11.683, con fundamento en que "la presentación de declaraciones juradas hace al declarante responsable de la exactitud de los datos que ellas contengan, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer su responsabilidad, con arreglo al artículo 13 de la ley citada". En especial tuvo en cuenta que "la sociedad actora presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2000 y consignó datos que no reflejaban su real capacidad contributiva". Al respecto juzgó que dicho comportamiento había privado "al erario público de percibir en tiempo oportuno el tributo en su justa medida", y concluyó en que se encontraba "configurado el elemento objetivo de la figura infraccional imputada". En cuanto al aspecto subjetivo de la figura señaló que no surgía "de las constancias de la causa razones atendibles que permitan eximir de responsabilidad con fundamento en la doctrina del error excusable". En virtud de lo expuesto consideró "ajustado a derecho tanto el encuadramiento realizado por el Fisco Nacional como la graduación dispuesta".

Finalmente, elevó los honorarios del perito técnico de la actora a la suma de $ 300.000. Para ello tuvo en cuenta "la calidad y extensión del informe pericial de fs. 532/536" y "el criterio que indica que los emolumentos de los auxiliares de justicia deben guardar, como regla, una adecuada proporción con

Corte Suprema de Justicia de la Nación

los correspondientes, o los que debieron corresponder al resto de los profesionales intervinientes durante la sustanciación del pleito".

4°) Que contra esta sentencia la actora interpuso recurso extraordinario, que fue denegado por el *a quo* en los términos del auto de fs. 836. La mencionada denegación originó la presente queja, en cuyo marco fueron solicitados los autos principales.

5°) Que, en forma previa, cabe señalar que YPF S.A. consintió la sentencia apelada en lo referente al ajuste de los precios de transferencia, rubros capital e intereses (confr. escrito de interposición del remedio federal, pto. 3.1., fs. 799 vta., documentación de fs. 837/840 vta. y contestación del traslado efectuado por la AFIP-DGI, fs. 845/846), por lo que los agravios de la recurrente se circunscriben a los restantes aspectos de aquella decisión. En primer lugar, aduce que la sentencia apelada es arbitraria en lo atinente al ajuste fundado en la figura de la disposición de fondos a favor de terceros pues la alzada habría omitido considerar los hechos por ella alegados que, en su criterio, acreditarían la configuración del interés de la empresa a que aluden los arts. 73 de la ley de impuesto a las ganancias y 103 de su reglamentación. Por otra parte, se agravia de la confirmación de la totalidad de la multa calculada sobre ambos ajustes tributarios -tanto el fundado en el art. 73 de la ley del tributo como el referente a los precios de transferencia- con sustento en que el Fisco Nacional no habría planteado agravios específicos acerca de la sanción al fundar el recurso de apelación deducido contra la sentencia del Tribunal

Fiscal de la Nación que revocó íntegramente la determinación tributaria. Afirma que ello importa la afectación directa de la garantía del debido proceso y defensa en juicio consagrada en los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional. Finalmente, señala que al elevarse los honorarios del perito ingeniero no se habría contemplado adecuadamente las disposiciones de los arts. 10 y 13 de la ley 24.432.

6°) Que los planteos dirigidos a cuestionar la decisión del *a quo* de confirmar el ajuste sustentado en los arts. 73 de la ley de impuesto a las ganancias y 103 de su reglamentación, así como los relacionados con la elevación de los honorarios del perito ingeniero, son inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

7°) Que en cambio, el recurso extraordinario es procedente en cuanto pone en tela de juicio la confirmación de la multa. Ello es así ya que la competencia del tribunal de apelación se encuentra acotada por los agravios contenidos en los recursos concedidos y la prescindencia de tal límite lesiona las garantías constitucionales de propiedad y de defensa en juicio (doctrina de Fallos: 311:1601; 316:1277, entre muchos otros), situación que se presenta en el *sub lite* y torna descalificable al pronunciamiento como acto jurisdiccional, por resolver un tema ajeno a la jurisdicción apelada de la cámara interviniente.

En efecto, como lo señala la actora ante esta Corte, la representación del ente recaudador no planteó agravios específicos sobre la materia en oportunidad de apelar ante la alzada la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó

íntegramente la determinación tributaria (confr. fs. 670/699 vta. y 798/808 vta., en especial, pto. 5.2., fs. 805/805 vta.). Al ser ello así, cabe entender que la referida omisión importó consentir lo entonces resuelto en lo concerniente al aspecto sancionatorio (confr. fs. 655 vta., cons. XVI y pto. 2° de la parte resolutiva de la sentencia), y determina, en consecuencia, la improcedencia de la multa aplicada (confr. en idéntico sentido sentencia de esta Corte del 14 de julio de 2015 en la causa CSJ 221/2014 (50-P)/CS1 "Petroquímica Río Tercero", considerando 13).

Por las razones expuestas, se hace lugar parcialmente a la queja y al recurso extraordinario interpuesto y se revoca la sentencia apelada con el alcance indicado en el considerando 7°. Costas por su orden en atención al modo en que se resuelve (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito obrante a fs. 202 del recurso de hecho. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI

JUAN CARLOS MAQUEDA

HORACIO ROSATTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Recurso de queja interpuesto por **YPF S.A.**, representada por **Claudia A. Raiteri**, con el patrocinio del **Dr. Alberto Tarsitano.**

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.**