



White Martins Cilindros Ltda. Suc. Argentina

PARTE/S: White Martins Cilindros Ltda. Suc. Argentina
TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA: I
FECHA: 04/08/2011

En Buenos Aires, a los 4 días del mes de agosto de 2011, reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en autos "White Martins Cilindros Ltda. Suc. Argentina (TF 29.993-I) c/ DGI", Expte. Nº 31.776/2009, y;

La Sra. Juez de Cámara Dra. Clara María do Pico dijo:

I.- La firma White Martins Cilindros Ltda, Sucursal Argentina (hoy White Martins Gases Industriais Ltda., Sucursal Argentina), se presentó por apoderado, e interpuso recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los términos del art. 76, inc. b) de la ley 11.683, contra la resolución Nº 82/07, de fecha 5/7/2007, dictada por la Sra. Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, su obligación tributaria relativa al impuesto a las ganancias - impuesto de igualación-, correspondiente al período fiscal 2003, con más sus respectivos intereses, y se aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, con sustento en el artículo 45 de la ley Nº 11.683.

A fs. 66/67vta. el organismo jurisdiccional revocó el acto apelado en autos, con costas.

Para así decidir, sostuvo que:

a) El Fisco Nacional realizó una aplicación literal del artículo sin número agregado a continuación del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias.

b) El denominado impuesto de igualación es un gravamen de utilidades, por lo que, en definitiva, en la economía de la ley de marras, la sociedad debe tributar sobre las ganancias que originan los dividendos o utilidades que distribuye, y si ello no ocurriere, la gabela revierte sobre el beneficiario de los mismos, ya que la distribución de dividendos por las ganancias sobre las cuales la sociedad no hubiera tributado implicaría trasladar a aquellos el beneficio que sólo debiera favorecer a ésta.

c) En definitiva, la tasa del 35% que, con carácter de pago único y definitivo, se establece en la norma en cuestión, es una retención que neutraliza sólo las exenciones en el impuesto a las ganancias, que no tiene efecto cuando la diferencia entre la utilidad impositiva y contable se produce por aplicación de un precepto distinto de la ley.

d) De conformidad con la prueba aportada por la contribuyente, la remesa que efectuara durante el ejercicio 2003 a su casa matriz en concepto de utilidades en exceso de las ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior, se corresponden a una remesa anticipada de las que correspondían a ese período, tal como lo declara a ese efecto en sede administrativa. Al respecto, resulta ilustrativo el balance especial que confeccionara al 30/9/2003, del cual resultaba una ganancia del ejercicio económico iniciado el 1º de enero de 2003 de \$5.179.958,76. Asimismo, del balance ordinario cerrado al 31/12/2003, por el mismo período, surge una ganancia de \$5.512.833,03, evidenciándose en la declaración jurada de ganancias presentada por dicho período un resultado impositivo de \$8.483.268,13, de donde se sigue que la ganancia impositiva ha sido superior a la contable, razón por la cual, las utilidades remesadas por la contribuyente a su casa matriz no corresponden a ganancias que no hayan estado sujetas a imposición.

e) Corresponde rechazar la pretendida violación por parte de la contribuyente de lo previsto en el artículo 68 de la ley Nº 19.549, toda vez que la misma se refiere a que los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios sino por ganancias realizadas y liquidadas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente, en tanto que ésta no ha distribuido dividendos anticipados a sus socios, por no tratarse de una sociedad por acciones sino de una sucursal de una empresa extranjera, la que es regulada por el artículo 118 de la ley de sociedades comerciales, y a la cual remesa las utilidades obtenidas.

II.- Contra tal decisorio, la representación fiscal interpuso recurso de apelación.

A fs. 76/83 obra el memorial de agravios, los cuales fueron replicados a fs. 87/93vta.

Sostiene que se está frente a una sentencia arbitraria, pues el juzgador ha excedido los límites de una razonable y discreta interpretación de la normativa vigente, apartándose de su letra y espíritu, y estableciendo requisitos no previstos por la misma. Manifiesta que la ley es clara y no admite doble interpretaciones; puntualizando que la responsable no efectuó el ingreso del monto resultante de aplicar el artículo siguiente al artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias, siendo los resultados acumulados al cierre del ejercicio inmediato anterior -diciembre de 2002- inferiores al importe remesado.

Arguye que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió el caso "extra legem", al apartarse de la solución legal prevista para el caso de marras, aunque su argumentación intente demostrar que no se aísla del contenido de las normas legales.

Manifiesta que no resulta de aplicación la diferenciación que efectúa el a quo entre la ganancia impositiva y la contable, para concluir que las utilidades remesadas no corresponde a ganancias que no hayan estado sujetas a imposición, puesto que si el legislador hubiese buscado otra razonable interpretación, no habría agregado el término "acumulado al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha" al artículo vigente, expresión que muestra con total claridad el alcance que debe asignarse al mismo, siendo por lo tanto inaplicable tal razonamiento al caso ventilado en autos.

Particular agravio le provoca el rechazo del sentenciante en el sentido de que no se vería afectado lo normado por el artículo 68 de la ley Nº 19.549 bajo el argumento de que la contribuyente no es una sociedad por acciones, sino una sucursal de una empresa extranjera regulada por el artículo 118 de cuerpo legal citado. Entiende que lo normado por el segundo de los preceptos mencionados debería ser interpretado en consonancia con el artículo 121 en cuanto establece que el representante de una sociedad constituida en el extranjero contrae las mismas responsabilidades que para los administradores prevé la ley de sociedades comerciales.

Ratifica la posición de su mandante respecto de la liquidación de intereses y la aplicación de la multa. Finalmente, cita jurisprudencia en apoyo de su postura y formula reserva del caso federal.

III.- Las presentes actuaciones tiene su origen en la fiscalización practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos con el objeto de comprobar el cumplimiento que la responsable ha dado a las normas que rigen el impuesto a las ganancias, y que concluyeron con el dictado de la Resolución Nº 82/07 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, el monto omitido de retener en el impuesto a las ganancias según lo dispuesto en el artículo agregado a continuación del artículo 69 de la ley del gravamen, correspondiente al período fiscal 2003, en carácter de pago único y definitivo.

El juez administrativo fundó su decisión en que de la inspección actuante se constató que la contribuyente omitió actuar como agente de retención y, en consecuencia, no ingresó el denominado impuesto de igualación, atento a que la sociedad efectuó una transferencia de utilidades a la casa matriz en transcurso del ejercicio 2003, siendo los resultados acumulados al cierre del ejercicio inmediato anterior -diciembre de 2002- menores al importe transferido.

Consideró que de la verificación de los estados de evolución de las deudas comerciales se observó que hasta el período 2002 la disminución del patrimonio neto respondió a cancelaciones de operaciones de importación con la casa matriz, habiendo sido cotejada con la documentación respaldatoria; mientras que en el período 2003 correspondió a transferencias de utilidades por \$7.667.155,16 manifestando la contribuyente que éstas responden a instrucciones impartidas por la casa matriz y que no poseía documentación que la avale.

Se determinó que el excedente entre las ganancias determinadas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de distribución de utilidades (\$3.334.430,37) y la distribución de utilidades efectuadas durante el ejercicio 2003 (\$7.667.155,16), asciende a la suma de \$4.332.724,80; a la que se le aplicó la tasa del 35% en concepto de pago único y definitivo, arrojando un monto de retención a ingresar de \$1.516.453,68.

IV.- En este estado de autos, corresponde que la suscripta se avoque al estudio del decisorio impugnado en autos.

La cuestión radica en examinar la interpretación que el organismo administrativo jurisdiccional desarrolla sobre el artículo sin numerar agregado a continuación del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias.

A tal efecto, es dable recordar que la norma en cuestión dispone: "Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1, 2, 3, 6 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente".

Párrafo seguido estipula que: "... la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta Ley, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales".

Mediante el dispositivo que nos ocupa se introdujo en el texto legal un mecanismo de gravabilidad de los dividendos o utilidades denominado "impuesto de igualación", en virtud del cual si los sujetos mencionados en el primer párrafo efectúan pagos de tales conceptos que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de la ley del gravamen, deberán retener, con carácter de pago único y definitivo, el 35% sobre el referido excedente.

En cuanto a la finalidad perseguida por la norma, resulta aclaratorio lo expresado por el Senador Verna en el debate parlamentario que tuvo lugar durante el tratamiento del proyecto de ley, quien manifestó que con dicha modificación "... se procura evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de las mismas en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos" (Cfr. "Antecedentes parlamentarios. Ley Nº 25.063. Reforma tributaria", Año 1999 Nº 2, Editorial La Ley, pág. 1060).

Que ello no significa que únicamente se atenderá a situaciones exentivas como las mencionadas anteriormente, sino que el propósito que tuvo en miras el legislador al sancionar la norma fue alcanzar aquellas rentas que no hubieran tributado en cabeza de la sociedad el correspondiente impuesto a las ganancias por el período en que se generaron.

Por lo tanto, una correcta aplicación del mecanismo del impuesto de igualación obliga a cotejar las utilidades remesadas por la contribuyente con el resultado impositivo arrojado en el ejercicio fiscal en que éstas fueron generadas.

Conforme surge de la prueba documental arrojada a las actuaciones, el a quo tuvo por acreditado - conclusiones a la que esta instancia no encuentra mérito para apartarse- que las utilidades remesadas por la contribuyente a su casa matriz en el exterior fueron generadas en ejercicio 2003, y que al cierre de dicho ejercicio, la utilidad impositiva resulta levemente superior a la utilidad contable.

Tal circunstancia, me permite concluir -en forma similar a como lo hizo el Tribunal de origen- que en el sub examine no se encuentran cumplidos los recaudos que exige el artículo sin número agregado a continuación del artículo 69 de la ley del gravamen, a fin de aplicar el mecanismo retentivo allí previsto.

La solución a la que se arriba encuentra su lógica en la finalidad perseguida por la norma. Al respecto, y en punto a la importancia que reviste tal aspecto como criterio interpretativo en la materia, tiene dicho el Tribunal cintero que: "... en la interpretación de las leyes impositivas debe atenderse a su finalidad y a su significación económica ("Cerro Vanguardia S.A. (TF 22.172-I) c/ DGI", sentencia del 30/6/2009, entre muchos otros).

Una solución contraria a la aquí propiciada ocasionaría indefectiblemente un incremento irrazonable de la tasa nominal del impuesto a las ganancias que debe tributar la contribuyente, así como también, se estaría alcanzando mediante la aplicación del impuesto de igualación un supuesto no previsto por la ley del gravamen.

En lo demás, coincido con el a quo en que no resulta de aplicación lo normado en el artículo 68 de la ley de sociedades comerciales, sino lo previsto en su similar 118, por tratarse de una sucursal de una sociedad constituida en el extranjero, y por lo tanto sujeta en su exigencia y formas a la legislación del país de su constitución.

Por ello, considero que la tacha de arbitrariedad alegada por la recurrente no puede prosperar.

En mérito de lo precedentemente expuesto, VOTO por desestimar el recurso de apelación deducido por la representación fiscal y, en consecuencia, confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en todas sus partes, con costas (conf. artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

El señor juez de Cámara Dr. Carlos Manuel Grecco adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal

RESUELVE:

Desestimar el recurso de apelación deducido por la representación fiscal y, en consecuencia, confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en todas sus partes. Costas a la vencida (conf. artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Se hace constar que suscriben la presente dos Vocales por encontrarse vacante la tercer vocalía (art. 109 del R.J.N.); y que a raíz de la licencia concedida al Dr. Néstor H. Buján, integra la Vocalía nº 2 de esta Sala, el Dr. Carlos Manuel Grecco, en los términos de la Acordada de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal nº 7/11.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Carlos Manuel Grecco

Clara María do Pico

Cristina de Gregorio

Secretaria