



Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

En Buenos Aires, a los días del mes abril de 2018, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”,

El señor juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. La firma Pampa Energía SA promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el objeto de que: (i) se “ ejerza el control de constitucionalidad correspondiente” y (ii) se “arroje certeza acerca de la aplicación [...] del impuesto a la ganancia mínima presunta [...] correspondiente al período fiscal 2013”.

II. La señora jueza de primera instancia hizo lugar a la demanda e impuso las costas en el orden causado.

Para decidir de ese modo, sostuvo que:

(i) se hallan reunidos los requisitos propios de la acción declarativa de certeza —contenidos en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación— ya que no se pretende obtener un dictamen sobre un supuesto hipotético sino que se halla configurada la existencia de una controversia actual y concreta entre la firma actora y el Fisco Nacional;

(ii) de los precedentes “*Hermitage*” y “*Diario Perfil*” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación surge que el contribuyente no debe demostrar la imposibilidad de que los activos que posee generen la renta presumida por la ley —o que no tengan capacidad para hacerlo— sino que esa renta no existió;

(iii) el modo de imposición previsto por la ley 25.063 (título V) no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, de modo que resulta inconstitucional siempre que se demuestre que la “explotación comercial ha arrojado pérdidas en aquellos períodos fiscales respecto de los cuales se pretende la inaplicabilidad de la norma”;

(iv) el ejercicio contable 2013 arroja una ganancia de \$405.676.803 y un resultado del impuesto a las ganancias por ese período que se traduce en un quebranto general de \$104.814.178,63 y un quebranto específico de \$883,45. Por esa razón, la actora tuvo pérdida y la renta presumida por la ley no existió.

III. El Fisco Nacional apeló la sentencia (fs. 229) y expresó agravios que no fueron replicados (fs. 239).

Ofrece los siguientes argumentos:

(i) no es aplicable el precedente “*Hermitage*” porque el resultado contable para el período 2013 reflejó una ganancia de \$405.676.803;

(ii) “se declaró la inconstitucionalidad de la norma mediante una errónea apreciación de las probanzas de la causa y una deficiente interpretación del precedente invocado como fundamento de la pretensión”;

(iii) la jueza ponderó una única parte del peritaje que informa sobre la determinación del impuesto a las ganancias para el ejercicio 2013, con sustento en una liquidación “*pro forma*” aportada por la firma actora;

(iv) respecto del resultado impositivo de quebranto en el impuesto a las ganancias para el ejercicio 2013, cabe tener presente que el balance impositivo y el balance contable presentan diferencias que se deben al hecho de que en ese tributo se establecen reglas específicas de reconocimiento y medición de los componentes





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

patrimoniales y de resultado que no deben trasladarse al impuesto a la ganancia mínima presunta;

(v) la ausencia de capacidad contributiva no puede ser acreditada mediante la simple existencia de un quebranto en el ejercicio.

IV. Es útil recordar, como ya lo hizo esta sala, que la ley 25.063 incorporó, en su título V, el “impuesto a la ganancia mínima presunta”, y dispuso que su determinación debe efectuarse sobre la base de los activos enumerados en la ley, existentes al cierre del ejercicio, y valuados de conformidad con las previsiones allí contenidas (causa “*Servicio de Estacionamiento Ordenado SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”; pronunciamiento del 15 de agosto de 2017).

V. La Corte Suprema, tal como señaló esta sala (causa “*Caracoles SA c/ EN- AFIP- DGI (Período Fiscal 2011-2014) s/ Dirección General Impositiva*” del 20 de septiembre de 2016), en el precedente “*Hermitage*” (Fallos: 333:993) expuso diversas consideraciones sobre el tributo examinado, que aquí son reproducidas:

(i) del mensaje de elevación n° 354 del proyecto de ley al Congreso Nacional surge que la implementación del gravamen “se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto que se propicia, como ha sido concebido, castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende (Antecedentes Parlamentarios, LL 1999-A-880 y 881)”.

(ii) la “peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley como algunos de los oponentes a ésta coincidieron acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario”.

(iii) de ese modo, el “nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo”, presunción que, contemplada como *iure et de jure*, resultaba inconstitucional en la medida en que el tributo examinado pesaba sobre un universo de actividades heterogéneas.

VI. El Alto Tribunal, en el caso “*Diario Perfil*” (Fallos: 337:62), al precisar los alcances del precedente “*Hermitage*”, sostuvo que no debe demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley —o que no tengan capacidad para hacerlo— sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió.

VII. A partir de esos fallos, esta sala dijo que el elemento material u objetivo del impuesto a la ganancia mínima presunta no consiste en la posesión o pertenencia de un activo, sino en la utilidad que esos bienes puedan producir, aunque establecida por medio de la aplicación de un sistema presuntivo de base patrimonial, como forma





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

de determinar el mínimo rendimiento empresario esperado (causa “*Servicio de Estacionamiento Ordenado SA*”, citada, y “*Transportes Automotores Callao SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, pronunciamiento del 31 de agosto de 2017).

VIII. Desde esa perspectiva, debe remarcarse el hecho —que fue puesto de resalto insistentemente por el Fisco Nacional en su escrito de agravios— de que el resultado contable para el período 2013 no arrojó una pérdida para la firma actora sino una ganancia de \$405.676.803¹ (punto 3.b.a del peritaje contable; fs. 182) que conlleva un “cargo por impuesto a las ganancias” que asciende a la suma de \$15.233.310 (punto 3.b.b de dicho informe).

Los estados contables individuales también indican la existencia de una ganancia de \$286.083.801 (punto 1.a; fs. 184).

En ambos casos se verifica la existencia de una ganancia para la firma actora en el período examinado.

Dicha circunstancia es decisiva.

En efecto, no debe perderse de vista que en los precedentes “*Hermitage*” y “*Diario Perfil*”, la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los pertinentes periodos fiscales (ver, en particular, el considerando 15 y el considerando 10, respectivamente).

IX. En ese contexto, es conveniente ponderar las consideraciones expuestas en el documento titulado “memoria anual

¹ Ganancia Contable según Estados Contables Especiales requeridos por la Resolución General AFIP 3363 del año 2012 que se aplica a los “contribuyentes de los tributos a cargo de esta Administración Federal, que confeccionen sus estados financieros —con carácter obligatorio u opcional— aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución Técnica N° 26 (FACPCE) y su modificatoria N° 29 (FACPCE) (1.1.) ...” (artículo 1°).





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

2013”, que en su parte inicial —titulada “El ejercicio 2013 y Perspectivas para el Futuro”— estableció: “El año 2013 arrojó para Pampa una ganancia de AR\$615 millones, de la cual AR\$286 millones corresponden a los propietarios de la Sociedad, que compara contra una pérdida de AR\$1.080 millones en 2012, de la cual AR\$650 millones correspondían a los propietarios de la Sociedad. Dicha mejora en el resultado de la compañía está relacionada en su mayoría con una reversión de las pérdidas de Edenor...”.

X. Por esas razones, no es correcta la afirmación exhibida en el sentido de que del precedente “*Diario Perfil*” surge que “la sola demostración de que el contribuyente tuvo quebrantos en el impuesto a las ganancias es suficiente para probar que la renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido” (fs. 203).

En efecto, el Alto Tribunal sostuvo que la empresa había registrado “pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/9)” y un quebranto en su declaración jurada de impuesto a las ganancias en el primero de esos períodos. Parece claro que el dato determinante para revocar la sentencia y admitir el recurso de queja deducido la parte allí actora fue la prueba de que en los períodos examinados había existido pérdida y no ganancia.

XI. De otro lado, el resultado negativo en el impuesto a las ganancias declarado para el ejercicio 2013 —un quebranto general de \$104.814.178 y uno específico de \$883,45— no exhibe la contundencia que le atribuye la firma actora, dado que ese resultado impositivo debe guardar correspondencia con la ausencia de una ganancia económica para que se tenga por probada la inexistencia de la renta que la ley del impuesto presume.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

XII. Ese quebranto fue generado —en una parte sustancial— por la deducción del rubro “inversiones permanentes” en el resultado contable de la firma actora. Dicho ítem refleja la participación, con rasgos de permanencia o continuidad, aquélla en otras sociedades (ver, sobre este punto, el anexo I de la prueba documental en el que se proyecta la “estructura corporativa” de la firma actora).

Acerca de este punto, el perito contador realizó un desdoblamiento analítico y dijo que:

(i) desde una perspectiva contable, debe “registrarse la valuación de las inversiones permanentes modificando el valor de las mismas y enviando a resultados la diferencia que surja de la valuación patrimonial proporcional de ellas, que se realice. Por ende el objetivo contable es: registrar contablemente la operación de valuación llevada a cabo con motivo del cierre de cada ejercicio contable”;

(ii) desde la perspectiva de la ley del impuesto a las ganancias, el ítem no debe ser incorporado en la determinación de la ganancia neta según se desprende de los artículos 46 y 64 de la ley de impuesto a las ganancias (fs. 187).

XIII. Que la doctrina ha señalado que si bien los ingresos “no computables” no deben ser considerados ni contados, ello no significa que sean ajenos o que no formen parte de la materia imponible, y esto es así porque la materia fue gravada en cabeza de otro sujeto (Fernández, Luis Omar *“El tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias. A propósito del fallo Macchiavello”*; Revista de Impuestos, La Ley, 2006-13).

Los ingresos no computables constituyen rentas en cabeza de quien las obtiene, aun cuando dichas ganancias, por decisión del





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

legislador, no deben ser tenidas en cuenta para determinar la ganancia neta (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, causa “*Bazar Avenida SA s/ Recurso de apelación*”, pronunciamiento del 21 de diciembre de 2016).

XIV. La “imposibilidad de aplicación del mecanismo de pago a cuenta cruzados entre el IGMP y el Impuesto a las Ganancias” o —en otra formulación— el hecho de no poder “computar como pago a cuenta del IGMP [con] un impuesto a las ganancias que no llega a su determinación” (afirmaciones realizadas a fs. 6 vta. y 203 vta., respectivamente) no indican la ausencia de capacidad contributiva que, como es sabido, es un requisito indispensable de validez de todo gravamen.

Ello es así, dado que —como ya se dijo— ambos tributos son diversos y la sola existencia de un quebranto impositivo en el impuesto a las ganancias no incide en la exigibilidad del impuesto a la ganancia mínima presunta. Y esta distinción, ciertamente sustancial, no puede verse alterada por la posibilidad o imposibilidad que tenga el contribuyente de computar sus pagos según la mecánica prevista en el artículo 13 del título V de la ley 25.063.

XV. En suma, debe admitirse los agravios, revocarse la sentencia apelada y rechazarse la demanda.

XVI. Las costas, de ambas instancias, deben ser soportadas por la firma actora que ha resultado vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo admitir los agravios, revocar la sentencia apelada y rechazar la





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SALA I.

Causa n° 36.538/2014 “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento”
[Juzgado n° 5].

demanda, con costas a cargo de la parte actora (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

El señor juez Carlos Manuel Grecco adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE**: admitir los agravios, revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda, con costas a cargo de la parte actora.

Se deja constancia de que la señora jueza Clara María do Pico no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (Art. 109 RJN) y de que el señor juez Carlos Manuel Grecco integra esta sala en función de la acordada 16/2011 de esta cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

Rodolfo Eduardo Facio

Carlos Manuel Grecco

