

PARTE/S: Saguimo SA (TF 25261-I) c/DGI
TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA: IV
FECHA: 10/04/2012

COMENTARIO

Corresponde hacer lugar a la repetición intentada, ya que la modificación introducida al artículo 1 de la ley 20628 por la ley 24073, adoptando el criterio de la imposición sobre la base de la "renta mundial", no pasó de ser una mera expresión de deseo hasta el dictado de su modificatoria, la ley 25063, que definió de manera expresa los elementos necesarios para el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, a partir de la sanción de la ley 24073, nuestro país incorporó el criterio de tributación -para los residentes- según la "renta mundial" que origina lo que la doctrina ha llamado "obligación personal", ya que es este factor subjetivo de la residencia lo que determina la gravabilidad de todas las ganancias del sujeto pasivo, con independencia, en principio, del lugar donde las haya obtenido. De allí, se colige que la definición de "residencia" era un deber ineludible del Congreso Nacional en uso de las facultades exclusivas que la Constitución Nacional le reserva en sus artículos 4, 17, 52 y 75, inciso 2) para que los sujetos abarcados por él pagaran sobre todo sus rentas -tanto las obtenidas dentro como fuera del país-, mientras que los "no residentes" solo lo hicieran sobre las primeras. Ello es así, puesto que la residencia devino en un elemento relevante para la nueva definición del aspecto subjetivo del hecho imponible. La reserva de ley se erige como de cumplimiento inexcusable e ineludible no solo para la creación de impuestos, tasas y contribuciones, sino también para la definición de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, su hecho imponible, los sujetos alcanzados, los criterios de medición y las exenciones. De ahí que la competencia del Poder Legislativo es exclusiva y su omisión en este caso no pueda ser salvada mediante la remisión a otros conceptos. Del examen de la ley 24073 se desprende con nitidez que el criterio del organismo fiscal expresado en el rechazo de la repetición intentada no puede tener cabida sin lesión al principio de legalidad fiscal, que exige que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria.

Buenos Aires, 10 de abril de 2012.-PPS

Y VISTOS: estos autos caratulados "Saguimo SA (TF 25261-1) c/DGI" y

CONSIDERANDO:

I.-Que, a fs. 852/855 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó, con costas, la resolución 16/05 de la AFIP-DGI, e hizo lugar al recurso de repetición interpuesto por la actora, con relación al impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1996, 1997, 1998 y 1999.

Para decidir así, dicho organismo formuló las siguientes consideraciones:

a) Correspondía en esa instancia resolver sobre el fondo de la cuestión, que consistía en determinar el momento desde el cual se encuentra vigente el criterio de renta mundial en Argentina, para considerar si era procedente o no la repetición del impuesto impetrada por la actora, dado que la ley 24.073 introdujo por primera vez el concepto, pero recién con la ley 25.063 se definieron la totalidad de los elementos determinantes de la obligación tributaria, con efectos para los ejercicios que cierren con posterioridad a su entrada en vigencia.

b) La modificación introducida al art. 1º de la ley 20.628 por la ley 24.073, adoptando el criterio de imposición sobre la base de la "renta mundial", no pasó de ser una mera expresión de deseos hasta el dictado de su modificatoria, la ley 25.063. La absoluta falta de normas para la determinación de la materia sujeta a impuesto, correspondiente a rentas de fuente extranjera de residentes argentinos, como también la ausencia de disposiciones referidas a la liquidación del tributo (regulaciones sobre el "tax crédito") hasta la ley 25.063 hacen que la aplicación del principio de renta mundial carezca de la debida legitimidad, razón por la cual el Fisco no tiene facultad para exigir el pago del tributo sobre dichas rentas.

c) A la luz de lo expuesto cabía señalar que recién con el dictado de la ley 25.063 se definieron los elementos necesarios para el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que darle un tratamiento retroactivo significaría violar el principio de legalidad y atentar contra la seguridad jurídica de los contribuyentes. El decreto 1517/91 dispone su aplicación para los ejercicios que cierran con posterioridad a su entrada en vigencia o el año fiscal en curso de dicha norma.

d) Por lo expuesto correspondía hacer lugar a la repetición interpuesta por \$..., con más los intereses devengados desde la reclamación administrativa interpuesta el 27/6/2002, aplicando a partir del 1º de abril de 1991 la tasa de interés pasiva promedio, publicada mensualmente por el BCRA, conforme la doctrina legal del plenario de ese tribunal en "Dalmine Siderca SAIC s/ demanda de repetición" del 27/12/1993.

II.- Que, contra dicho decisorio el Fisco dedujo recurso de apelación a fs. 858 y expresó agravios a fs. 859/864, cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 870/881.

El Fisco efectúa las siguientes consideraciones:

a) Sostiene que el concepto de renta mundial fue introducido por la ley 24.073 en la cual se dispuso que los residentes en el país deben tributar sobre las ganancias obtenidas tanto en el país como en el extranjero, considerándose como pago a cuenta los tributos abonados en los países donde se ejerce la actividad.

b) Aduce que no hacía falta ninguna norma reglamentaria toda vez que el concepto de residencia surge de las disposiciones del Código Civil, muy anterior a la sanción de la ley 24.073.

c) Afirma que la norma es operativa por sí misma, toda vez que ella establece que los pagos efectuados en el exterior serán tomados a cuenta del que deba tributarse en el país, sobre todos los ingresos, ya sea provenientes de actividades en el país o en el exterior.

d) Entiende que se debe tener presente que no corresponde al Tribunal Fiscal fijar la tasa de interés, porque existe una norma legal que la establece, debiéndose tomar las tasas pertinentes fijadas por el Ministerio de Economía.

III.- Que conforme surge de los presentes autos la actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal por repetición denegada con relación al impuesto a las ganancias tributado respecto de rentas extranjeras de los períodos 1996 a 1998 y con incidencia también en la declaración jurada del período 1999 (confr. informe final de fs. 274/278).

IV.- Que, ante todo, es preciso señalar que la deuda tributaria nace al producirse la situación de hecho prevista por la ley determinante del gravamen, y a la cual se designa como el presupuesto del tributo, obligación que sólo nace con la realización de este hecho, es decir, sólo surge cuando este hecho concreto, ubicado en el tiempo y en el espacio, se realiza.

Se ha sostenido también que para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga ciertos elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, entre los que se cuenta el hecho imponible definido de manera cierta.

V.- Que el Fisco, para denegar la repetición de la actora consideró que la ley 24.073, al modificar el art. 1º de la ley de impuesto a las ganancias, en el sentido de que todas las personas de existencia visible o ideal residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, ha definido con exactitud el nuevo hecho imponible en el gravamen, al establecer el principio de la renta mundial como fundamento de la imposición. Por su parte, la actora sostiene que tal definición no alcanza para dar cumplimiento a la exigencia del principio de legalidad tributaria, por cuanto no es suficiente declarar que se encuentran gravadas las ganancias obtenidas en el exterior, si esa definición no va acompañada con una serie de precisiones que delimite el hecho imponible y los elementos para proceder a la liquidación de su monto.

VI.- Que los agravios desarrollados por el Fisco resultan insuficientes para modificar lo decidido por el Tribunal Fiscal.

En efecto, la sola mención de que se encuentran alcanzadas por el impuesto las ganancias obtenidas en el exterior, sin efectuar las precisiones necesarias para proceder a la liquidación del tributo, no constituye una definición del hecho imponible que se ajuste a los requisitos constitucionales. Tal afirmación está reconocida explícitamente por el Congreso al proceder a la sanción de la ley 25.063, que en su Título III define el nuevo concepto de fuente argentina, establece los principios que regirán la liquidación del gravamen y una serie de precisiones imprescindibles para que el nuevo impuesto pueda tener vigencia. Es indudable que sin tales definiciones y reglamentaciones el impuesto a las ganancias, en su nueva estructura, no resultaba aplicable, y por lo tanto, no tenía vigencia.

A partir de la sanción de la ley 24.073 nuestro país incorporó el criterio de tributación -para los residentes en él- según la "renta mundial" que origina lo que la doctrina ha llamado "obligación personal", ya que es este factor subjetivo de la residencia lo que determina la gravabilidad de todas las ganancias del sujeto pasivo, con independencia -en principio- del lugar donde las haya obtenido (confr. dictamen del Procurador General de la Nación en la causa "Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI s/repetición DGI" del 3/4/2001, al que remitió la Corte Suprema, Fallos: 324:920).

De la afirmación transcrita se colige, sin hesitación, que la definición del concepto de "residencia" era un deber ineludible del Congreso Nacional en uso de las facultades exclusivas que nuestra Carta

Magna le reserva en sus arts. 4º, 17, 52 y 75, inc. 2º), para que los sujetos abarcados por él pagaran sobre todas sus rentas -tanto por las obtenidas dentro como fuera del país-mientras que los "no residentes" sólo lo hicieran sobre las primeras.

Ello es así puesto que la residencia devino en un elemento relevante para la nueva definición del aspecto subjetivo del hecho imponible (confr. dictamen de la Procuradora General de la Nación en la causa D.501.XLIII: "Devotto Solari, Oscar" del 08/06/2010, al que se remitió la Corte Suprema y M 1153 XLIII "Moreno, Julio César (TF 18.888-1) c/ DGI", sentencia del 3.8.10).

La reserva de ley, como principio de histórica raigambre constitucional se erige como de cumplimiento inexcusable e ineludible no sólo para la creación de impuestos, tasas o contribuciones sino también para la definición de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, su hecho imponible, los sujetos alcanzados, los criterios de medición y las exenciones . De ahí que la competencia del Poder Legislativo es exclusiva y su omisión en este caso no pueda ser salvada mediante la remisión a otros preceptos.

Del examen de la ley 24.073 en juego se desprende con nitidez que el criterio del organismo fiscal expresado en el rechazo de la repetición intentada no puede tener cabida sin lesión al principio de legalidad fiscal, que exige que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 155:290; 316: 2329; 321:366 y 323:3770, entre muchos otros)

VII.- Que por todas las razones expuestas corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas..

VIII.- Que finalmente, en cuanto a la tasa de interés a aplicar en el caso, cabe señalar que en materia tributaria rige un sistema particular por medio de una regulación establecida en resoluciones generales en las que se establece la tasa a aplicar en cada momento, limitando de esa manera la facultad acordada a los jueces en el artículo 622 del CC. Por ello, corresponde que el interés devengado por las sumas abonadas de más se limite a la tasa prevista en dicha norma y en el modo establecido en el art. 179 de la ley 11.683.

Por las razones expuestas SE RESUELVE: 1) confirmar las sentencia apelada en cuanto hizo lugar a la repetición solicitada, con costas; y 2) modificarlo en cuanto a la tasa de interés en los términos del considerando VIII del presente, con costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Marcelo Daniel Duffy

Jorge Eduardo Morán

Rogelio W. Vincenti

ANTE MÍ:

RODRIGO M. PARDO

PROSECRETARIO DE CÁMARA

