República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-18707922-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Febrero de 2022

Referencia: Ref. Expte. Nº47.922-I- PACKALL S.R.L. SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expte. N° 47.922-I, caratulado PACKALL SRL s/recurso de apelación por retardo de repetición”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que a fs.194/225., la actora interpone recurso por retardo de repetición, previsto en el artículo 81 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), con el fin de obtener la devolución de la suma de $13.699.647,03, con más intereses correspondientes, en concepto de impuesto a las ganancias que considera pagado en exceso en los períodos fiscales 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, por resultar confiscatorio como consecuencia de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación. Plantea la procedencia de su reclamo por haber transcurrido más de tres meses desde que presentó su solicitud de repetición -16/12/2016-, sin que el organismo se expidiera al respecto.

Relata que es una empresa mixta de capitales argentinos y norteamericanos, que se dedica a la fabricación y comercialización de envases descartables y de película de PVC para la protección de alimentos. Hace una reseña de la situación vivida en el país previo al año 2002, las medidas adoptadas por la crisis inflacionaria y las modificaciones introducidas en el Título VI de la ley del gravamen respecto del ajuste por inflación, en tanto lo allí dispuesto se vio suspendido con el dictado de la ley 24.073, como así también menciona las leyes 23.928 y 25.561 por las que se estableció la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria y que puso punto final al esquema de convertibilidad. Asimismo, se refiere al Decreto 214/2002 en cuanto crea un coeficiente de estabilización de referencia. Partiendo de los cálculos practicados por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) expone en un cuadro cuáles son los índices correspondientes a cada período en examen y señala que al haber suspendido dicho instituto la publicación de éstos en los meses de noviembre y diciembre de 2015, no incorpora en el detalle que acompaña la inflación anual de esos períodos.

Manifiesta que las distorsiones que provoca la inflación en la fidelidad de la expresión contable de la situación patrimonial y los resultados del ejercicio de las empresas son trasladadas al plano de los impuestos sobre el

patrimonio y la renta. En tal sentido, plantea que la inaplicabilidad del ajuste por inflación impositivo resulta inconstitucional dado que se estaría determinando la obligación tributaria sobre ganancias irreales o ficticias, absorbiendo una parte sustancial de la renta, lo que deviene confiscatorio. Señala que el resultado impositivo de la empresa por los períodos objeto de la presente, determinado sobre valores históricos importa un enriquecimiento sin causa a favor del ente fiscal y que, conforme surge de las declaraciones juradas del impuesto y de la copia de certificación contable presentada en AFIP, de no aplicarse el ajuste por inflación la alícuota efectiva del tributo a ingresar supera con creces el 35% regulado en la ley del impuesto y los parámetros establecidos en fallos emanados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en tanto no refleja la utilidad real de la empresa resultando contrario a los principios de capacidad contributiva, legalidad , propiedad, equidad y razonabilidad.

Impugna también los índices de inflación que arroja el INDEC argumentando que existieron irregularidades en el funcionamiento de dicho instituto que llevó a que los datos brindados resulten alejados de la realidad económica del país, tomando por ello los índices publicados por la Provincia de San Luis o la Ciudad de Buenos Aires para el período 2015 atento haberse suspendido la publicación de los índices en noviembre y diciembre de dicho año.

Respecto de los intereses que también reclama, pide que se aplique la “tasa para uso de la justicia” prevista en la Comunicación del BCRA 14.209 y cita el fallo de nuestro más Alto Tribunal recaído en “Alubia SA c/ AFIP-Dirección General Impositiva s/repetición” del 4/11/2014, a fin de que se calculen a la tasa pasiva mensual que publica el Banco Central de la República Argentina, exponiendo que la que fija el art.4 de la Resolución (ME) 841/10 resulta inconstitucional.

Hace reserva del Caso Federal, ofrece prueba documental y pericial contable y finalmente solicita se haga lugar a su reclamo, ordenándose la devolución de las sumas objeto de la presente.

II.- Que a fs.238/243 contesta el traslado conferido la representación fiscal. Niega que la suma reclamada por la contraria con más los intereses resulte procedente argumentando que para que para el caso específico de las solicitudes de repetición es requisito disponer de una fiscalización previa a fin de verificar la correcta liquidación del tributo y así poder establecer la confiscatoriedad alegada. En tal sentido, dice que la verificación iniciada al efecto se encuentra en trámite y por lo tanto pide que se rechace el recurso intentado.

Sobre el planteo que se formula sobre la tasa que debe aplicarse para el cálculo de los intereses, subraya que en los casos de repetición la tasa que debe aplicarse es la establecida por las Resoluciones del Ministerio de Economía y Finanzas dictadas en uso de las facultades conferidas por los arts. 37 y 52 de la ley de procedimiento tributario y cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

Se opone a la prueba pericial contable propuesta por la actora y pide que se tenga presente la reserva del caso federal y que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso de repetición interpuesto, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que a fs.258 se rechaza la oposición formulada por el ente fiscal a la prueba ofrecida y se dispone la producción de la pericial contable. A fs.275 el Fisco solicita la suspensión de los plazos procesales hasta que finalice la inspección en curso, lo que no es aceptado por la recurrente conforme surge de su presentación de fs. 283/285, resolviéndose mediante auto de fs. 286 no hacer lugar a la suspensión de plazos solicitada por el Fisco y que sigan los autos según su estado. A fs.306/382 se encuentra agregado el informe pericial contable el que es impugnado por las partes a fs. 311 y fs. 394/397, lo que se tuvo presente para el momento procesal oportuno (vide fs.393 y 399). A fs. 403 se clausura el período probatorio.

Que a fs. 408, como medida para mejor proveer, se le requirió al Fisco Nacional que indique las diligencias que

fueran llevadas a cabo respecto de la repetición intentada durante la tramitación de la presente causa y, en el caso de corresponder, acompañe las actuaciones administrativas que complementan las mismas, lo que es cumplido a fs. 420/423 y 429.

A fs.430 se elevan los autos a consideración de la Sala “D” y se ponen los mismos a disposición de las partes para que produzcan los alegatos de bien probado, incorporándose a fs. 433/434 y 435/446 vta. las presentaciones del Fisco Nacional y la actora, respectivamente

Finalmente, a fs.453 se pasan los autos para dictar sentencia.

IV - Que corresponde establecer si procede la repetición intentada y para ello si para determinar el impuesto a las ganancias de los períodos 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015 procede o no aplicar el mecanismo referido al ajuste por inflación contenido en el Título VI de la ley del gravamen.

Que la cuestión planteada en los presentes autos guarda relación con la resuelta por esta Sala D, con fecha 25/2/2002 en la causa “Roberto J. Azcoitia y Cía S.R.L. s/apelación – impuesto a las ganancias” (Expte. N° 18.603-I) donde, en su parte pertinente, el Dr. Brodsky expresó:

“Al efecto debe tenerse presente que el citado art. 39 –ley 24.073- dispuso: “A los fines de las actualizaciones de valores previstos en la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones), y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 23.415 y sus modificaciones). El Poder Ejecutivo Nacional en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior”.

“Como se puede advertir, el texto legal transcripto no suspende ni deroga el mecanismo de ajuste por inflación establecido en la ley del impuesto a las ganancias. Simplemente torna neutro el ajuste, porque ..., a partir del 1/4/92 la relación inicial de la variación de precios será siempre uno (1), por lo que su empleo deviene prescindible”.

“Tampoco queda explícito el alcance que tiene la expresión “adecuaciones de texto pertinentes”, porque todo el Título VI de la ley N° 20.628 subsiste sin modificaciones”.

“...En todas las modificaciones efectuadas a dicha ley desde la adopción del régimen de convertibilidad (ley N° 23.928 – B.O. 28/3/91), la no aplicación de la exención de las sumas originadas en la actualización de créditos, para quienes se hallan sujetos al ajuste por inflación de sus balances fiscales, así como el título mismo que establece este mecanismo, se mantuvieron inalterados, lo que indica manifiestamente que no ha sido intención del legislador prescindir del citado instituto ni innovar en sus disposiciones.”

“Ello así, la virtual derogación del sistema en forma oblicua o indirecta..., no existe, porque no basta que algunas opiniones doctrinarias ... lo sugieran, sino que para que deje de regir, la abrogación debe encontrarse plasmada en norma dispositiva expresa, lo que no ha ocurrido hasta el presente, precisando así el desigual enfoque que la ley otorga a las distintas categorías de contribuyentes. El dictado posterior de otras normas legales que hacen directa referencia al mecanismo, ratifican su permanencia (vrg. ley N° 24.587 – B.O. 22/11/95).”

“No obsta a esas consideraciones que la aplicación del mecanismo corrector en la práctica no logre el efecto que

de él se espera. Ello así, porque sin necesidad de modificar un ápice el texto legal, el sistema de actualización y de ajuste de valores ha dejado de hallarse operativo por lo dispuesto en el citado art. 39 de la ley N° 24.073, pues al fijar como tope las variaciones de índice hasta el mes de marzo de 1992 inclusive, ha tornado inocua su aplicación en cuanto a este aspecto se refiere, situación que subsistirá en tanto dicha norma se encuentre vigente."

VI.- En cuanto al planteo de inconstitucionalidad, debe señalarse que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Cabe señalar que nuestro más Alto Tribunal tuvo oportunidad de expedirse acerca de la procedencia del ajuste por inflación y al resolver los autos "Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo", con fecha 30 de junio de 2005 (fallo al que aluden las partes en sus escritos de inicio), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expuso que : "Desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí que la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, ordenada por los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas)."

También se dijo que "..., no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos: 313:410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable (Fallos: 314:424; 320:1166). Y que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166)."

Que con posterioridad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación volvió a referirse al tema bajo análisis, y con fecha 3 de julio de 2009 en la causa "Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" reiteró los argumentos vertidos en el precedente citado y añadió que:

"...el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad...", y continúa diciendo que "Los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si estas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152).

"A partir de lo señalado, puede colegirse, nítidamente, que no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica" (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las

finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos 314:1293)".

VII - No obstante que las normas que impiden aplicar el ajuste por inflación impositivo son constitucionalmente válidas, conforme lo expresado en el Considerando precedente, no puede soslayarse que la actora plantea puntualmente que de no aplicar el mecanismo del ajuste por inflación, por los períodos 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015 el impuesto a las ganancias resultaría confiscatorio.

Que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (CSJN, Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255), y para ello resulta indispensable que la prueba arrimada sea concluyente a fin de acreditar la confiscatoriedad que se alega (CSJN, Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255), y por lo tanto corresponde analizar dicho punto a la luz de las probanzas producidas en autos.

Que en el ya citado precedente "Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" se sentenció: "Que como ya se ha señalado, si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (cfr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citado), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar".

Que corresponde entonces referirse a la prueba ofrecida y rendida en autos con el fin de demostrar la confiscatoriedad alegada por la actora.

Que de la lectura de la certificación contable se observa que para su confección los profesionales firmantes dicen que han "...revisado la información preparada por Packall SRL" contenida en cuatro anexos que detallan (fs. 110 y sgtes), lo que deja entrever que sólo se limitaron a aceptar lo que allí se exponía sin verificar los registros o documentación que lo respalde, dado que expresamente se indica que el procedimiento que siguieron para confeccionar la mentada certificación se basó en cotejar los montos y conceptos expuestos por la sociedad en los Anexos aludidos, además de "verificar por muestreo y sobre la base de pruebas selectivas" los coeficientes aplicados por la firma para determinar el ajuste por inflación". Que lo indicado atenúa la eficacia pretendida por quien la ofrece.

Que en cuanto a la pericial contable producida en autos, de ella surge que la firma se encuentra acogida a los beneficios instituidos por la ley 22.021 para la construcción, instalación, puesta en marcha y explotación de una planta industrial destinada a la fabricación de PVC en la Pcia.de San Juan, lo que evidencia que el Resultado Contable comprende operaciones gravadas y exentas en el impuesto a las ganancias. Si bien el perito a propuesta de la actora manifiesta que la exención que dicho régimen prevé se hallaba agotada para los períodos objeto de la presente litis, lo cierto es que no es cuestionado por éste profesional que existen operaciones exentas como lo pone de manifiesto el perito del Fisco, quien expone que no puede precisar si la empresa regularizó o neteó en los ajustes los resultados de las operaciones no gravadas dado que en el resultado contable estaban incluidas y no es factible determinar el valor de éstos resultados por no estar expuestos en las Notas de los Estados Contables (puntos A.1 y A.2).

Que en cuanto al resultado impositivo ajustado que se pretende contrastrar con el resultado histórico, al responder

el punto A.3 donde se pedía que “indique el importe del ajuste por inflación impositivo, calculado conforme las reglas establecidas en el art. 95 (y ss) de la LIG y demás normativa complementaria incluida en el decreto reglamentario de la LIG, utilizando a tal fin los índices publicados por el INDEC (IPIM)” por un lado el perito de la actora en todos los periodos -2011 a 2015- expresa los montos del ajuste estático -pérdida- y el ajuste dinámico -ganancia- y como resultado “Titulo IV ajuste por inflación” que arroja pérdida, aclarando que “En relación a la documentación analizada para la determinación de los conceptos expuestos en este punto pericial, se indica que los papeles de trabajo de dichos ajustes fueron elaborados por el Departamento de Impuestos de la actora, y han sido corroborados por este perito” (sic), precisando que a tal fin consideró la normativa, principios propios de la disciplina contable, las declaraciones juradas, papeles de trabajo y Estados Contables “... sin haber compulsado documentación de respaldo de ellos, lo cual sería propio de una auditoría” (sic, fs. 365), y que utilizó los índices del INDEC como reza el punto propuesto. Por su lado, el auxiliar propuesto por el Fisco deja asentado que no es rol del perito determinar ningún índice de inflación puesto que para ello debería auditar, dado que para su elaboración “se requiere un conocimiento acabado de las cuentas contables, sus movimientos, ver su documentación de respaldo, ya que conocer saldos de cuentas es insuficiente”; además remarca que no resulta posible cumplir con el punto de la pericia puesto que el art. 95 de la ley del gravamen prevé que debe tomarse las tablas e índices que a esos fines publicaba la Dirección General Impositiva, coeficiente que se encuentra neutralizado puesto que su valor es “1” y no el fijado por el INDEC, haciendo menciona de la suspensión prevista por la ley de Emergencia Pública y Reforma al Régimen Cambiario -art. 4 de la ley 25.561- a la aplicación del ajuste por inflación.

Que sobre los demás puntos de pericia individualizados como A.4 a A.8 y A. 10 a A.12 el perito del Fisco se remite a lo expresado al responder el punto A.3, que se hizo mención en el párrafo que antecede; en tanto el perito de la actora para dar respuesta sobre la reexpresión de las amortizaciónes de bienes de uso (A.4), lo mismo pero con la incorporación del ajuste por inflación (A.5), el resultado neto sujeto a impuesto con ajuste por inflación impositivo -título VI y reexpresión de amortización- (A.6) y para establecer el porcentaje que representa el impuesto a las ganancias teniendo en cuenta lo indicado en los puntos antes referidos (A. 7 y 8), indica que para arribar a tales cálculos ha sido realizada “sobre la base de Estados Contables y demás planillas de cálculo que aportara la actora, declaraciones juradas y papeles de trabajo” (sic).

Al responder el punto A.9, esto es que se indique el porcentaje que representa el impuesto a las ganancias calculado sin el ajuste por inflación impositivo y la reexpresión de las amortizaciones sobre el resultado contable, ambos peritos confeccionan sendos cuadros. El experto de la actora “...aclara que el resultado contable que surge del balance de publicación es el que se ha indicado en la respuesta del punto pericial A.1, en tanto el impuesto a las ganancias determinado sin considerar los mecanismos de ajuste por inflación puede observarse en las respuestas brindadas a los puntos A.7 y A.8” y concluye que el porcentaje que representa la relación solicitada es de 58,04%, 45,93%, 129,31%, 123,54%, 98,71% y 562%, para los períodos 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, respectivamente. En este caso, el perito designado por el Fisco, indica que para establecer el porcentaje que representa el impuesto a las ganancias determinado frente al resultado contable, no resulta posible partir del resultado contable expuesto en los F. 713, ya que los mismos tienen neteado o restado el impuesto a las ganancias, por lo que considera que debe utilizarse para el cálculo el concepto “Ganancias antes del impuesto a las ganancias” que surge de los balances, y a partir de lo mismo la relación porcentual es de 39,09%, 37,87%, 93,54%, 108,85%, 63,18% y 348,39%, para los períodos 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, respectivamente, y remarca que se limitó a calcular la relación pedida “a pesar que la misma no tiene lógica de análisis ante la mecánica de liquidación que la normativa estipula en el Imp. a las ganancias (Imp. A las ganancias se calcula sobre el resultado impositivo, es decir el resultado contable más o menos ajustes impositivos)” (sic, fs. 370vta).

En el ítem B, se solicita a los peritos que, para los períodos comprendidos entre 2010 a 2015, indiquen los mismos puntos mencionados en el A) pero utilizando los índices de inflación publicados por la Ciudad de Buenos Aires. Al respecto el perito de la actora en forma previa aclara que el índice de inflación cuya aplicación se solicita es el índice de Precios al Consumidor de Buenos Aires (IPCBA), precisando que no existió hasta junio de 2012 y por lo tanto para las variaciones operadas hasta el 30/06/2012 se tomó el mismo índice que para el punto pericial A, mientras que para las operadas desde el 1/07/2012 en adelante se consideró la evolución observada, por lo tanto los períodos 2010 y 2011 no sufren variaciones respecto a lo señalado en el punto A. Sobre este punto el perito por el Fisco entiende que la aclaración mencionada debe efectuarse dentro de la respuesta de algún punto pericial y no en forma aislada. No obstante ello la respuesta brindada en el punto B.1 resulta idéntica a la expuesta en el punto A.1 , y por lo tanto el perito del Fisco, reitera lo allí señalado también.

En el caso del punto B.2 ambos peritos también reiteran los expuesto en el punto A.2. En el caso del punto B.3 los resultados para los períodos 2010 y 2011 son iguales a los expuestos en el punto A.3 resultando diferentes los ajustes calculados para los períodos 2012, 2013, 2014 y 2015. En este punto el perito de la actora manifiesta que lo solicitado no es la elaboración de un índice de inflación, sino la aplicación de un índice publicado por la Dirección General de Estadísticas y Censos del Ministerio de Hacienda de CABA, índice que expresamente se indica en el punto pericial respondido; mientras que el perito del Fisco, reitera lo expresado al contestar el punto A.3 y agrega que índice de inflación de CABA, no es el contemplado en el art.95 de la ley de impuesto a las ganancias, como ya lo había expuesto en el informe.

En el punto B.4, B.5, B.6, B.7 y B.8 ocurre lo mismo que en ítem anterior (el individualizado como A), resultando idénticos los montos para los períodos 2010 y 2011 y variando para los períodos subsiguientes. En el caso del punto B.9 la relación porcentual establecida por ambos peritos resulta idéntica a la del punto A.9.

En los puntos B.10 y B.11, la variación porcentual nuevamente ocurre a partir del período 2012 hasta 2015 y por último en el punto B.12 ambos peritos se remiten a lo expuesto en el punto A.12.

Que el citado informe pericial fue objeto de impugnación por ambas partes.

A fs. 391/392 la apoderada fiscal objeta las opiniones e “impugnaciones” (sic) que introduce el perito de la actora a las respuestas dadas por el designado a propuesta del ente fiscal en los puntos A.1, A.3, B.1 y B.3, lo que considera improcedente. Pone de resalto que el perito de la actora expresa que para realizar los cálculos de ajuste por inflación de los distintos períodos fiscales que expone en cuadros se basó en los papeles de trabajo elaborados por el Departamento de Impuestos de la empresa apelante, considerando la apoderada fiscal que el perito aludido se limitó a reproducir números, cuando -dice- “no es posible determinar un índice de inflación sin tener conocimiento acabado de las cuentas contables, sus movimientos y su documentación de respaldo” como puso en evidencia el perito del Fisco.

Asimismo, pone en evidencia que se utilizaron para los cálculos pedidos en la pericia el índice publicado por el INDEC o en su caso el de la Ciudad de Buenos Aires, lo que no respeta lo establecido en el art. 95 de la ley del gravamen. Agrega que en las respuestas a los puntos A.5 y B.5 para el cálculo de reexpresiones de amortizaciones tomó “como base las amortizaciones históricas incluidas en las declaraciones juradas”, haciendo notar que en las declaraciones las amortizaciones no surgen sino de las aperturas de los distintos componentes del sistema de su presentación, por lo que no hay forma de verificar si lo que el perito tuvo en cuenta es auténtico, pues por mecánica, no posee ningún código de seguridad que lo apropie al formulario denominado Declaración Jurada.

Por otro lado, impugna las respuestas del perito de la actora a los puntos A.9 y B.9 dado que el cálculo de los

porcentajes que obran en su cuadro parte de un Resultado Contable que ya tiene restado el impuesto a las ganancias con lo cual el índice que presenta está distorsionado y dio un valor mayor.

Observa también la aclaración que formula en mentado perito al comenzar el desarrollo del ítem B, referido al índice de inflación de la Ciudad de Buenos Aires, considerando que con ello intentó subsanar un error al formularse ese punto de pericia

Que a fs. 394/397 la apelante impugna las manifestaciones vertidas por el perito designado a propuesta del Fisco Nacional por considerarlas carentes de fundamento. Afirmando la validez de la información que tuvo en cuenta el perito por él propuesto para efectuar los cálculos pedidos en los distintos puntos y sostiene la procedencia de la utilización de los índices del INDEC, concluyendo que las manifestaciones del perito del ente recaudador relativas a los puntos 3 a 12 son injustificadas e irrazonables.

Que al respecto cabe señalar que lo expresado por los peritos, conforme se indicara ut supra hacen que la información y cálculos que allí se plasman no tenga la suficiente fuerza convictiva para acreditar la existencia de los extremos de que se trata. Que las razones apuntadas le restan eficacia a la pericial producida puesto que lejos estan de acercar datos concretos sobre la alegada confiscatoriedad.

Que debo señalar que las observaciones que expone el representante fiscal al impugnar la pericia resultan atinadas.

Que ha quedado evidenciado en el informe bajo examen, que el perito de la apelante se valió de datos que surgían de papeles de trabajo elaborados por el Departamento de Impuestos de la actora, sin que hubiera compulsado tal información a fin de tener la debida certeza que no contenían errores, máxime teniendo en cuenta las observaciones que formula el perito del Fisco y que han sido conocidas por el auxiliar de la actora antes de firmar el informe pericial obrante en autos, puesto que ha tenido oportunidad de responder a tales objeciones tal como surge de la mentada pericia, lo que debió motivar a que el citado profesional redoblara sus esfuerzos para fundar con la mayor precisión posible las cifras que tomó para elaborar los cálculos y que se ven reflejados en los distintos cuadros que componen la pericia**.**

Que de lo expuesto, cabe desestimar las objeciones que formula la actora contra la pericia en tanto la impugnación se sustenta en una mera alegación de los pareceres subjetivos o de razonamientos genéricos del contenido de las distintas respuestas vertidas por el perito designado por la contraparte en el dictamen que se ataca, en tanto simplemente las califica de injustificadas e irrazonables. Al respecto cabe recordar que la impugnación de una pericia debe contener una adecuada explicación de las razones técnicas en lo que se la funde, por lo que no puede ser una mera alegación de los pareceres subjetivos o de razonamientos genéricos contenido del dictamen que ataca. Que a ello se debe agregar que conforme ha sido indicado en la pericia, la empresa se encuentra comprendida en un régimen promocional en la Pcia. de San Juan en el marco de la ley 22.021 y modificatorias, lo que no ha sido rebatido por la actora, sin que surja de las constancias de autos si continúa gozando de los beneficios previstos en dicho régimen -más allá que no sea éste el tema en cuestión-, a fin de poder establecer si ésto incide en la renta de los períodos bajo examen. Que a tenor de las consideraciones expuestas debo concluir que la pericia realizada no tiene el valor convictivo necesario para sustentar la repetición intentada en autos.

Al respecto cabe recordar que nuestro ordenamiento positivo (que sabido es se inclina por el sistema de la sana crítica en la valoración de la prueba) señala expresamente que “...la fuerza probatoria del dictamen pericial será estimada por el juez teniendo en consideración la competencia de los peritos, la uniformidad o disconformidad de

sus opiniones, los principios científicos en que se funden, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica y demás pruebas y elementos de convicción que la causa ofrezca" (cfr. art. 477 del C.P.C.C.N).

Que, en cuanto a las actuaciones remitidas por el ente fiscal con motivo de la medida para mejor proveer dictada a fs. 408, cabe adelantar que las mismas no resultan relevantes para dirimir la cuestión suscitada. Que del informe final agregado en el cuerpo principal, se expone que fueron presentadas puntualmente las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de 2010 a 2016 y se encuentran registrados los pagos realizados para esos periodos, y da cuenta de las diligencias que viene realizando para resolver el reclamo de repetición, indicando que se encuentra "en la etapa del cálculo de los ajustes pertinentes" (sic) en virtud de inconsistencias detectadas.

Que la verificación que se encuentra realizando el ente fiscal encuentra correlato en lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver, entre otras causas, "Swaco de Argentina S.A.", "Bodegas Chandon SA c/EN - AFIP-DGI - Período 2002-2003 s/DGI", "IBM Argentina SA c/EN - AFIP - DGI - R. 8/2009 (GC) y otros", sentencias del 14/02/2012, 18 de junio de 2013 y 19 de febrero de 2015, respectivamente, donde se puso de resalto la posibilidad de que la Administración Federal de Ingresos Públicos, de considerarlo necesario, ejerza las potestades de verificación y fiscalización que le confiere la mencionada ley 11.683 respecto de la actora.

En tal sentido, la confiscatoriedad alegada debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquel (CSJN, Fallos: 207:328; 220:1082; 322:3255, entre otros), es decir que debe existir una prueba concluyente a cargo de quien alega la confiscatoriedad del gravamen, puesto que prescindir de ella importa tanto como dejar a la acción sin fundamento, puesto que priva al Tribunal del elemento de juicio primordial y necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto sobre el rendimiento de la propiedad que lo soporta (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293).

Por todo lo expuesto, y dado que no ha sido debidamente demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, tal como ha sido fijado por nuestro más Alto Tribunal en el precedente "Candy S.A.", corresponde rechazar el recurso incoado en autos, con costas.

Por la forma en que se resuelve no corresponde hacer mérito de los restantes planteos formulados por la recurrente.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

1. Que adhiero a la decisión que adopta la Vocal Instructora en su voto, por análogos fundamentos, remitiéndome adicionalmente a las conclusiones a las que arribé en mi voto en el Expte. POLIRESINAS SAN LUIS SA 47.972-I con relación a los índices de precios aplicados por la recurrente, las tasas efectivas en impuesto calculadas y su desvío respecto de las alícuotas nominales, el principio de confiscatoriedad y el criterio de razonabilidad.

En el presente caso cabe destacar que los propios guarismos en las tasas calculadas por la recurrente en algunos años (2012 -49,7%/129.31%; 2013 -46,65%/123,54) ponen de manifiesto la amplitud que existe y por ende la dispersión e imprecisión entre un resultado impositivo ajustado por inflación y un resultado contable ajustado por inflación, como para que se constituyan en base para declarar la confiscatoriedad.

2. Que a su vez con relación a las afirmaciones sobre la inexistencia de beneficios promocionales en el periodo 2010-2015 que se efectúan en la pericia contable producida ante este Tribunal, cabe tener en cuenta que según surge de la Actuación 10691-2487-2017 en el Estado de Resultados finalizado el 31 de diciembre de 2010 se informa una Ganancia Bruta de $ 19.839.245,24, donde se incluyen $ 1.260.848,93 en concepto de **beneficio de promoción industrial** (fs. 76).

Al mismo tiempo en la Nota 4 -REGIMEN DE PROMOCION INDUSTRIAL se expresa que PACKALL SA goza de beneficios tributarios -liberación en el pago de impuesto a las ganancias y del Impuesto al Valor Agregado. Los beneficios aún pendientes de utilización al 31 de diciembre de 2010 ascendían a **$ 6.313.117** (fs. 79).

De fs. 84 a fs. 135 lucen los estados contables en los ejercicios económicos siguientes y en los años 2011 y 2012 se verifican en el estado de resultados beneficios de **$ 5.504.070,61 y $ 1.840.340,06.**

Al respecto no se ha acreditado a qué tributo corresponde dicho beneficio, atento la incidencia que podría generar en el ajuste de resultados.

3. Por último, en los aspectos prácticos cabe dejar constancia que no obra en el expediente documentación que acredite cómo incidiría el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta para esos ejercicios, en el pedido de repetición y por ende de reducción de la base imponible del impuesto a las ganancias.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Rechazar el recurso incoado en autos, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $49.817 (pesos cuarenta y nueve mil ochocientos diecisiete) por la representación procesal y de $124.542 (pesos ciento veinticuatro mil quinientos cuarenta y dos) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, en la primer etapa, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24432).

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $503.112 (pesos quinientos tres mil ciento doce) equivalente a 77,78 (setenta y siete con 78/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $1.257.780 (pesos un millón doscientos cincuenta y siete mil setecientos ochenta) equivalente a 194,46 (ciento noventa y cuatro con 46/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular los honorarios de la contadora María Angélica Gattoronchieri por su desempeño en autos como perito contadora designada a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $684.982 (pesos seiscientos ochenta y cuatro mil novecientos ochenta y dos) equivalente a 105,90 (ciento cinco con 90/100) UMA la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Fisco Nacional y archívese

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 13:33:57 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 14:19:14 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 14:45:40 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 14:45:41 -03:00