República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-108510499-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia - EXPTE. Nº 48.169-I "DROGUERIA SUR S.A." VOC. XII

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a.Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. Nº 48.169-I, caratulado “DROGUERIA SUR S.A. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 46/65, con fecha, DROGUERIA SUR. S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 119/2017 (DV RRBB) de la Dirección General Impositiva –AFIP- de fecha 26 de junio de 2017, conforme lo dispuesto por los artículos 76 inc. b) y 159 inc. a) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), por la que se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2014 y 2015, con más los intereses resarcitorios correspondientes, aplicándose una multa equivalente al 50% del gravamen presuntamente omitido en el período 2014, encuadrada en el artículo 45 de la ley de rito.
Que su actividad principal es la venta, también al por mayor, de productos farmacéuticos y la secundaria la venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería.

Expone que la AFIP objetó las determinaciones citadas por haberse incluido en las mismas el Ajuste por Inflación Impositivo, cuando a su entender estaba habilitada para hacerlo conforme lo determinara la Excma Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados Carlaván Goñi Carlos c/AFIP-DGI – s/inconstitucionalidad ley 24.073.

Agrega que “Droguería Sur” de Carlos A Carlavan Goñi utilizó el proceso de reorganización del artículo 77 de la ley de Impuesto a las Ganancias para reconvertirse en Droguería Sur S.A. por lo que se trata de la misma empresa, reiterándose circunstancias inflacionarias y los mismos hechos que en la causa que se permitió aplicar el ajuste. Sobre dicha base procedió a elaborar las presentaciones del impuesto respetando esos parámetros. Para mayor claridad transcribe los términos del fallo de fecha 4 de mayo de 2010.

En el escrito recursivo plantea la excepción de litispendencia atento que ante el Juzgado Federal N° 1 de Bahía Blanca, tramitaba la causa DROGUERIA SUR S.A. C/AFIP S/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad –Ley 24.073, artículo 39-, expediente N° 004946, informando además que en dicho proceso solicitó una medida cautelar para que la AFIP no efectuara el procedimiento de determinación de oficio y de deuda, la que a ese momento no había sido concedida y ofreció el libramiento de un oficio al Juzgado con el fin de verificar que se trata de los mismos períodos

fiscales que en la presente litis.

En su relato describe los antecedentes administrativos que dieron lugar a la determinación, destacándose, además del planteo de inconstitucionalidad y afectación del derecho de propiedad, un abuso de recaudación ya que liquidar el impuesto sin el ajuste implica oblar una alícuota del 48% para 2014 y de 51,59 para 2015. Hace un análisis del objeto del impuesto a las ganancias y concluye que el exceso de tributación por encima del 35% implica estar gravando el capital y respalda el reclamo citando el caso Candy[1] en el cual se expresó nuestro máximo tribunal de Justicia.

Acompaña su postura con una breve exposición sobre la mecánica del ajuste por inflación, los criterios de valuación de bienes a los fines del balance impositivo, finalizando con un breve ejemplo para mostrar la incidencia de la modificación en el índice general de precios.

A modo de reflexión ilustra con un caso particular-ajeno en que la diferencia entre los balances contable e impositivo arrojó un 350,61% de desapoderamiento y concluye que si hubiera sido ese el caso que analizara la Corte en lugar de Candy -62%-, el umbral para la confiscatoriedad no hubiera sido ese descomunal porcentaje, sino solo un indicador del caso particular, buscando demostrar que el 62% no fijó un piso para consagrar la confiscatoriedad, sino solo un desvío que excedía la razonabilidad.

Recuerda que en sede administrativa no fue receptada la prueba ofrecida, ni se tuvo en cuenta el principio de prudencia constituido por la cuestión moral que agrede al capital, rematando que se está frente a una ficción creada normativamente por la inacción del legislador.

Por último ofrece prueba pericial contable con 14 puntos a responder, informativa relativa a la reorganización entre Droguería Sur de Carlos A. Carlavan Goñi y Droguería Sur S.A.

Hace reserva del caso federal y solicita que se proceda a dejar sin efecto la determinación efectuada, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 77/97 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso conferido con fecha 8 de noviembre de 2017.

En primer término niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente que no sean materia de expreso reconocimiento en su escrito de respuesta. Niega que la contribuyente se encontrara habilitada para aplicar el ajuste por inflación impositivo y que exista un excepcional supuesto de inconstitucionalidad por confiscatoriedad del impuesto, atento que computó en la liquidación del gravamen por los períodos 2014 y 2015, un ajuste por inflación que resulta improcedente en orden a lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 24.073.

Al contestar los agravios interpuestos por la recurrente argumenta sobre la improcedencia de las inconstitucionalidades planteadas, remarcando que la litis se encuentra centrada en la vigencia de la normativa que permite incorporar el mecanismo de “ajuste por inflación impositivo” a la determinación del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2014 y 2015 (cierre de ejercicio, julio de cada año).

Sobre la excepción de litispendencia y la medida cautelar reclamada en la justicia federal, informa que con fecha 13 de noviembre de 2017 el Juzgado Federal N° 1 Secretaría N° 1 de Bahía Blanca se expidió en la causa FBB4946/2016, rechazando el pedido de la actora, reproduciendo los términos de la resolución, desmantelando así el pedido de litispendencia.

Aborda la improcedencia del ajuste por inflación, rechazando el antecedente de la empresa antecesora Droguería Sur de CARLAVAN GOÑI CARLOS, empresa unipersonal, en cuanto el fallo recae sobre otros ejercicios y otros resultados, por lo que concluye que se trata de un argumento impropio.

En la faz liquidatoria cuestiona el certificado de cálculo firmado por el profesional contable y reproduce una parte del

citado documento que reza “Este trabajo profesional no constituye una auditoría ni una revisión y, por lo tanto, las manifestaciones del contador público no representa la emisión de un juicio técnico respecto a la información objeto de la certificación” e identifica una serie de deficiencias que, a su entender, se reflejan en la certificación.

La representación fiscal justifica la pertinencia de los intereses resarcitorios y de la multa impuesta en el marco del artículo 45 de la ley de rito fiscal, en este último caso sostiene que la misma deviene del propio accionar negligente de la apelante (elemento subjetivo), quien pese a contar con amplias posibilidades para “hacer”, no ha podido desvirtuar, ni mínimamente, la procedencia del reclamo de su mandante.

Finalmente acompaña antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la actora por sobreabundante e inconducente, introduce la cuestión federal y solicita que se rechace el planteo de litispendencia y el recurso de apelación interpuesto, requiriendo la confirmación de la resolución recurrida, en todas sus partes, con costas.

III.- Que a fs. 119 se rechazó la oposición a la prueba planteada por el Fisco Nacional y se hizo lugar a la prueba informativa, la que posteriormente se la tuvo por desistida frente al reconocimiento por parte de AFIP del proceso de reorganización mencionado ut-supra., y a la pericial contable, la que fue agregada a fs. 124/149. A fs. 150 luce la impugnación de este informe técnico realizada por el Fisco Nacional y a fs. 154/155 las observaciones efectuadas por la actora. A fs. 175se declaró cerrado el período de instrucción.

A fs. 177 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”. A fs. 196/203 obran los alegatos del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso la actora del derecho otorgado.

Finalmente a fs. 206 pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- En primer lugar corresponde referirse al pedido de litispendencia sobre el cual cabe agregar que esta Vocalía Instructora consultó el estado de las actuaciones, tomando conocimiento que se declaró la caducidad de instancia con fecha 1° de febrero de 2019, por lo que resulta abstracto expedirse sobre la misma.

A continuación atañe expedirse sobre la resolución aquí apelada.

DROGUERIA SUR S.A. interpone el presente recurso, considerando que el organismo recaudador impugnó indebidamente las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2014 y 2015, al eliminar el mecanismo de ajuste por inflación que contempla la ley del tributo, generándole un mayor gravamen por la suma total de $ 9.145.805,54.
Que para elaborar las determinaciones de los años 2014 y 2015, recurrió al mecanismo contemplado en la ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias (arts. 94 y siguientes), utilizando el IMPIM (precios mayoristas nivel general - INDEC).
Sustenta en el recurso que procedió a computar dicho ajuste, acudiendo a los últimos fallos producidos por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación y por esta vía viene a demostrar que la tributación efectiva ha sobrepasado los límites legales de gravabilidad. Una vez presentadas oportunamente las declaraciones juradas originales de ambos períodos fiscales, habiendo utilizado las normas del ajuste por inflación, el fisco nacional inició una fiscalización que dio lugar a la resolución determinativa aquí cuestionada.
Cabe agregar que la empresa ofreció prueba pericial contable integrada por 14 puntos a ser respondidos, entre los que se destacan, la cuantificación del ajuste estático y dinámico (T.VI LIG) y la incidencia del impuesto determinado respecto del resultado impositivo con más el ajuste señalado. Allí se incluye otro punto dirigido a determinar el resultado contable en moneda homogénea –no vigente a ese momento- establecidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas para la confección de Estados Contables en dicha moneda (Resolucion Técnica N° 6 con las modificaciones introducidas por la Resolución Técnica N° 19), a fin de verificar el impacto del impuesto original sobre estos últimos resultados.

Con estos elementos probatorios producidos y el resto de los antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios corresponde abocarse a la procedencia de la resolución venida en recurso.

V.- Que con carácter previo entiendo necesario recordar que el análisis conceptual sobre esta temática la he abordado en carácter de Vocal Instructor en los autos POLIRESINAS SAN LUIS S.A. (Sala D – 25/02/2022) y recientemente en ADM AGRO S.R.L. Que si bien corresponde remitirme a sus desarrollos y conclusiones, en mérito a la brevedad, estimo oportuno aludir a aspectos que considero relevantes para la presente causa.

Que cabe señalar que en materia impositiva el método integral de ajuste por inflación se rige por el Titulo VI de la ley del Impuesto a las Ganancias -art. 94 y siguientes- (texto vigente al momento de los hechos), el cual se encontraba suspendido en su aplicación efectiva por el art. 39 de la ley N° 24.073.
Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse acerca de la procedencia del ajuste por inflación al resolver los autos “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo”, con fecha 30/06/2005, al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del Procurador General de la Nación, donde 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).”; a lo que se agregó 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, el Máximo Tribunal volvió a referirse al tema bajo análisis, y con fecha 3/07/2009 en la causa “Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo” reiteró los argumentos vertidos en el precedente citado y agregó 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)”.

“...Es necesario, entonces, determinar si existe una afectación al derecho de propiedad y, a tales efectos, corresponde reiterar algunas de las pautas jurisprudenciales que esta Corte, desde antiguo, expuso sobre la materia, examinando su concreta aplicación en el sub lite”.
“Al respecto, se ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros)”.
“En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor,

requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)".
"Que la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias. En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. Impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-;
ahorro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785-, en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes". "...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 de acuerdo con dichas pautas, ...cabe concluir que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad".

VI.- Que conforme lo expuesto en el Considerando precedente, en los antecedentes "Santiago Dugan Trocello S.R.L." nuestro máximo Tribunal sostuvo que "...el simple cotejo entre dos liquidaciones "con" y "sin" ajuste por inflación no resulta apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora. Citamos esta conclusión como punto de partida del análisis sobre el principio de no confiscatoriedad que debe estar presente en la materia tributaria. Se coincide que no se trata de un concepto técnico donde sea suficiente medir dos números o dos porcentajes y mucho menos que se trate de un instituto que se encuentre a expensas de las diversas coyunturas. De hecho que la legislación no contenga un mecanismo de ajuste por inflación en el momento de implantación de un gravamen a la renta no permite adelantar que se esté frente a un gravamen que afecte el derecho de propiedad. Ello sólo podrá ser evaluado con el transcurso del tiempo, ya que será suficiente que no haya habido inflación o que la misma tienda a cero para que el hipotético planteo de confiscatoriedad carezca de sentido. Aquí el ajuste por inflación global o mal denominado integral no permite a priori calificar el desvío. En definitiva se asumen alícuotas efectivas mayores o menores a la tasa nominal, según sea el grado de exposición a la inflación de los activos y/o pasivos. Y no es un mero desvío entre la alícuota nominal y la efectiva el que debe sustentar los reclamos. Está implícito en el concepto y expresamente en algunos fallos de la C.S.J.N. que debe superarse un límite tolerable o razonable. Estas afirmaciones nos permiten visualizar que la confiscatoriedad no es un mecanismo de control permanente sobre la alícuota aplicable, que autorice que cualquier desplazamiento de la misma otorgue el derecho a reclamarla.
Entonces nos encontramos con un principio que busca desprenderse de la simple comparación para elevarse a un terreno superior, cuasi constitucional, pero abstraído del análisis binario de "liquidación con ajuste" o "liquidación sin ajuste". Y esto lo remarca también la Corte cuando ratifica que el ajuste por inflación impositivo que aún contempla el articulado de la ley está suspendido. Resolver este intríngulis aplicando únicamente el
Título VI de la ley nos llevaría al contrasentido de decir "la ley está vigente". Justamente es lo que abandona la jurisprudencia, cuando busca determinar la existencia de una tributación exagerada, desmedida, pero esos límites escurridizos deben tener un arraigo marco en el tiempo, no resultando posible modificarlos a diario. Quizás nos ayude a comprender que si bien nuestra legislación receptó durante casi dos décadas una alícuota corporativa del 35%, ahí donde hoy se busca anclar el punto de referencia, no se debe olvidar que la misma ley en la década de los años 80 y principios de los 90, acogió una alícuota combinada del 45% para el tándem -sociedad/accionista- e igual porcentaje para establecimientos permanentes de sujetos del exterior. Más aún, el artículo 69 (t.o. en 1998 y modificaciones) contempla

una alícuota del 41,5% para determinadas ganancias provenientes el juego y cuando al mismo tiempo se previó en la Ley 27.430 una alícuota corporativa del 25% más un 13% sobre dividendos –sin aplicación efectiva-. A mayor abundamiento se recuerda que cuando se transformaron los quebrantos impositivos en bonos de crédito fiscal, la alícuota del gravamen para las sociedades de capital se redujo al 20% con más el 8% de retención si se distribuían dividendos. Nos animaríamos a reflexionar sobre este último caso, a modo de ejemplo, ¿Un 30% de una tasa efectiva hubiera sido tildada de confiscatoria? Entendemos que coyunturalmente la alícuota nominal puede variar sin que entre en crisis con la tasa efectiva.
A ello debemos sumar un problema aún no resuelto definitivamente. Sólo a modo de ilustración, si se utilizara uno de los límites que estableció la Corte en el caso Candy (55% de la utilidad comercial ajustada) y dijéramos que allí se confirma la confiscatoriedad pero en un 54% o 53% o cualquier valor menor, podríamos afirmar que no?. Ahora bien, sería razonable excluir de la tributación en el primer caso un 20% entre el 35% (tasa nominal máxima para períodos anteriores) y la hipotética tasa de confiscatoriedad (55%) y en el segundo supuesto gravar un 18% o 19% más. No caben dudas que la declaración de confiscatoriedad debe estar acompañada de un segundo elemento que no genere una desigualdad entre los contribuyentes en igualdad de condiciones. Ello provocaría impactos económicos en utilidades y precios que podrían provocar hasta la eliminación del mercado de alguno de ellos.

Este enfoque de que la confiscatoriedad requiere un alejamiento en demasía o superar un adecuado límite de razonabilidad, lleva consigo la necesidad de aceptar que su análisis y medición puede incluir cualquier otro elemento que no implique ceñirse estrictamente al mecanismo de la ley -Título VI-, ya declarado como no vigente.

Tan abierto puede ser el resultado que quienes pretenden plantearla utilizan indistintamente como parámetros orientadores tanto el resultado contable ajustado por inflación como el resultado impositivo ajustado por inflación. Ello a veces marca dos extremos con un diferencial de alícuota del 10% o 20%, entonces ¿cualquiera de ellos podría indicar el inicio de la confiscación? ¿Un mix entre ellos? ¿Y la utilización de un índice de precios que refleje de mejor manera las oscilaciones de los precios en la actividad de la empresa o en el sector donde actúa? ¿Y las ganancias que se combinan con otros resultados que están fuera de la tributación o con tributación diferencial.? ¿Y el deterioro del impuesto a ingresar entre la fecha de determinación y la de efectivo pago?. Todos ellos y muchos otros más pueden incidir en la determinación del ratio que se pretenda utilizar para efectuar la comparación que traduzca en números o porcentajes el principio jurídico de la no confiscatoriedad.
VII.- Habiendo expuesto algunos elementos marco-referenciales se considera estar en condiciones de evaluar la validez de la resolución recurrida, que tramita en el presente caso.
Como se adelantara, la empresa presentó las declaraciones juradas originales y considera que de no aplicarse el ajuste previsto en el artículo 94 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, la incidencia efectiva de las alícuotas para los ejercicios comerciales cerrados el 31 de julio de 2014 y 31 de julio de 2015, arrojarían un 48% y 51,59% medidos sobre la ganancia impositiva ajustada, respectivamente, utilizando a tal fin el índice de precios al por mayor nivel general del INDEC con más el mecanismo citado e integrado por los ajustes estático y dinámico. Esta liquidación luce como parcial ya que contempla solo uno de los aspectos que reflejan variaciones en los índices generales de precios contenidos en la ley del gravamen.
En una primera reflexión, se advierte que con el ánimo de mostrar guarismos favorables al interés de la actora, se puede apreciar la amplitud, parcialidad y arbitrariedad que puede resultar del análisis y su solución, ya que seguramente no se podría afirmar que habiendo corregido solo una parte de los conceptos actualizables, se arribe a un mismo porcentaje que si se hubieran incorporado todos ellos, en los términos del Fallo de nuestro máximo Tribunal en Telefónica de Argentina S.A. y otro c/EN-AFIP DGI s/DGI (CSJN 25-10-2022) existiendo a puntos alternativos para llegar a una única verdad sobre dónde comienza la confiscatoriedad.

Nuestro máximo Tribunal ha sido contundente a la hora de resolver en los casos testigos al emitir su opinión en los casos “Candy” y “Dugan Trocello” sentenció que no resulta apta para demostrar la confiscatoriedad una mera comparación entre el resultado impositivo histórico y ajustado. Analizada la prueba pericial ofrecida y producida, justamente el aporte probatorio en el presente caso se limita al cálculo del Impuesto habiéndose agregado únicamente una nueva liquidación

coincidente con las declaraciones juradas originales con más el ajuste por inflación impositivo (T.VI LIG). En resumen, no se agregó un solo elemento adicional que permita evaluar la confiscatoriedad fuera de la versión binaria –con y sin ajuste-. Los demás puntos de pericia solo pretenden justificar cada uno de los valores utilizados para determinar el ajuste y su incidencia.

Asimismo, se ha incluido un punto de pericia a fin de determinar los resultados contables sobre base homogénea, entiendo como forma de incorporar valor agregado y poder comparar el impuesto determinado sobre base histórico-impositiva con ese resultado que representa la actividad económica y financiera de la empresa. Frente a ello las respuestas de los peritos al punto 12, fue que las normas profesionales que le dan sustento no se encontraban vigentes –perito por la actora-, y que se trata de normas contables que no se encuentran en discusión en la presente causa (perito por el Fisco Nacional).

Sin embargo, este canal de sugerencia conduce a evaluar los Estados Contables disponibles de los períodos fiscales 2014 y 2015, que obran en los antecedentes administrativos (fs 275-302 Ganancias cuerpo 2), los que se hallan debidamente auditados y certificada la actuación profesional ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. Los únicos estados contables utilizables y hábiles pasan a conformar una documentación de trascendencia, por su legalidad y contenido, siendo aptos como otro parámetro que permite la profundización del análisis sobre la existencia o no de confiscatoriedad.

En efecto, los citados documentos contables, constituyen –en esa actualidad- la base de aplicación de normas societarias y fiscales, entre otras. Con relación a esta última, los datos correspondientes al estado de situación patrimonial forman parte de las declaraciones juradas originales informadas en los Formularios 713 –Impuesto a las Ganancias- y en el terreno societario se erigen en general en la base, entre otras, de eventuales distribuciones de dividendos –, límite a la fijación de honorarios, reducciones de patrimonio.

Si bien en los ejercicios bajo análisis, de los estados de evolución del patrimonio neto disponibles no surge la asignación de resultados, cualquier decisión asamblearia debió ajustarse a la situación patrimonial o de resultados que emanan de los distintos estados contables elaborados según la Ley 19.550 y principios y normas de contabilidad.

La demostración de importancia, relevancia y trascendencia de estos últimos permite incorporar un elemento concreto al análisis de confiscatoriedad.

Sobre dicha base se observa que el resultado contable de los estados auditados para el ejercicio que cerró el 31 de julio de 2014 arrojó una ganancia antes de impuesto de $ 51.735.565,75. Ello evidencia que la alícuota de impuesto –teniendo en cuenta el gravamen determinado sin ajuste por inflación ($17.982.925) sería equivalente a un 34,76%, muy por debajo de la alícuota denunciada del 48%, inclusive menor a la nominal vigente en ese año (35%). Algo similar ocurre con el ejercicio finalizado el 31 de julio de 2015, donde la ganancia según estados contables auditados, ascendió a $ 37.972.296 representando el impuesto que debería ingresarse sin computar el ajuste por inflación ($ 9.016.614) un 23,74% de esta última.

En esa misma documentación disponible no obran las Memorias elaboradas por el Directorio, que normalmente acompañan a los estados contables no pudiéndose evaluar la existencia de algún efecto adverso en los negocios por la ausencia del ajuste por inflación en los resultados impositivos, destacándose sí, tanto en las notas a los estados contables como los dictámenes del auditor opiniones sobre los resultados que se obtienen sin la utilización de una moneda homogénea. Por otro lado se acompañan en forma complementaria los estados contables que sí contemplan ese mecanismo de medición, pero se confirma que los estados contables que luego se auditan fueron elaborados de acuerdo a normas legales y profesionales vigentes donde no se refleja la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda.

De una comparación de los dos ejercicios involucrados, se observa un aumento del patrimonio neto, el cual pasó de $ 234.500.599,48 (julio 2013) a $ 336.043.234,12 (julio 2014 y a su vez a $ 388.525.419,03 (julio 2015). No se advierte en forma expresa, más allá de un señalamiento teórico de diferencias entre balances con y sin ajuste, ninguna afectación de

los negocios vinculados con relación al impuesto a las ganancias según normas del Impuesto a las Ganancias sin contemplar el ajuste por inflación.

Cabe dejar constancia que la justificación de la incorporación del ajuste por inflación en las determinaciones de oficio basada en un fallo anterior no resulta un antecedente ni prueba hábil, ya que se trata de otros períodos fiscales, con ratios de incidencia diferentes según cada período fiscal.

VIII.- De todo lo expuesto se puede concluir que la insuficiencia probatoria, limitada a una comparación binaria –con y sin ajuste-, y los distintos factores que esta Instrucción ha agregado al análisis, no se ha logrado demostrar que se encuentre afectado el derecho de propiedad y que el impuesto determinado sobre base histórica implica que se haya violado el principio de no confiscatoriedad. Sobre dicha base corresponde confirmar los ajustes practicados por el Fisco Nacional, con costas.

IX. Con relación a los intereses resarcitorios determinados en la Resolución 119/2017, la empresa no ha planteado agravios. A pesar de ello se observa que los mismos han sido calculados de acuerdo a las pautas del artículo 37 de la Ley N° 11.683 y modificatorios, por lo que no cabe otra postura que confirmar los accesorios contemplados en el citado acto administrativo.

X. En cuanto a la multa aplicada, la misma recayó sobre la conducta manifestada por la recurrente en el período fiscal 2014, en el cual el juez administrativo graduó en un 50% del impuesto omitido por aplicación del artículo 45 de la ley de rito y de la falta de antecedentes sumariales firmes. Sobre este tópico sin perjuicio que tampoco se plantearon agravios, considero que luego de analizados los antecedentes del presente caso, la normativa vigente, especialmente en un marco donde la empresa no tenía certeza del umbral que para esta Instrucción podía significar una confiscatoriedad, atento que ello estaba reservado a un estricto proceso probatorio y de interpretación jurisdiccional, considerando que la recurrente contaba con razonables dudas sobre la procedencia del mecanismo de ajuste por inflación y ante la complejidad que rodea la problemática, voto por dejar sin efecto la multa aplicada, y por la forma en que se resuelve, establecer para ella, las costas por su orden.

XI. En síntesis, corresponde

a) Confirmar los ajustes planteados por el Fisco Nacional con más los intereses resarcitorios con relación los ejercicios fiscales 2014 y 2015 del Impuesto a las Ganancias, con costas.

b) Dejar sin efecto la sanción aplicada en la resolución N° 119/17, costas por su orden.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que respecto a la cuestión previa introducida en la demanda, cabe traer a colación que en autos 4946/2016 “Drogueria Sur S.A. c/ AFIP s/Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad”, el Juzgado Federal de Bahía Blanca N° 1 dictó sentencia el 1 de febrero de 2019, declarando la caducidad de instancia (vide www.pjn.gov.ar). En efecto, se torna inoficiosa la remisión de copias solicitada por la actora en su recurso.

Asimismo, me permito hacer notar que, contrariamente a lo expresado por el Fisco Nacional al contestar el escrito inicial, no corresponde la imposición de costas autónoma al planteo aquí tratado, toda vez que no se le otorgó el carácter de previo y especial pronunciamiento.

II - Que corresponde resolver la procedencia del ajuste efectuado, esto es si para determinar el impuesto a las ganancias de los períodos 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 de manera preliminar cabe recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las

argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

La actora plantea que el impuesto determinado resulta confiscatorio, y considera que resulta aplicable al caso la doctrina emanada de nuestro más Alto Tribunal al resolver la causa "Candy SA" indicando que la incidencia efectiva del gravamen fue del 48% y del 51,59% en los períodos fiscales 2014 y 2015, respectivamente. Para demostrar la alegada confiscatoriedad ofrece pericia contable, la que fue admitida y producida en autos.

Por su parte, el Fisco Nacional plantea la improcedencia de la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación. Sostiene que no se da en el caso la confiscatoriedad alegada por la contraria ni que se den los supuestos fijados en el aludido fallo Candy SA, exponiendo que de realizarse una comparación con la tasa efectiva con el ajuste por inflación para los años 2014 y 2015 se arriba al 48,30% y 51,59 lo que es menor al 62% mencionado en el citado fallo y si se compara con la utilidad afectada los porcentajes mencionados también resultan ser menores al 55% también señalado en el citado precedente jurisprudencial. Agrega que si en relación al Patrimonio Neto se compara moneda homogénea según sus Estados Contables con el impuesto a las ganancias sin ajuste implica para el 2014 y 2015 un 16,31% y 9,46%, respectivamente y comparado a moneda histórica da un 17,56% y 10,07 para cada uno de los períodos citados.

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 citado precedente "Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" se sentenció que: "... 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 del informe pericial contable (fs. 124/149) se observa que al responder el punto 5 por el que se les pide que determinen el resultado a valores históricos de los ejercicios economicos 2014 y 2015 el perito designado a propuesta de la parte actora se remite a lo indicado en los anexos I y II que forman parte del informe, mientras que el perito del Fisco indica que "se han visualizado desde lo formal la información elaborada por la actora -se refiere al Libro Copiador de Inventario y Balances y anexos puestos a disposición- siendo de exclusva responsabilidad de la misma, toda vez que los peritos no poseemos facultades auditoras" ; asimismo al responder (punto 7) acerca de si la firma recurrente queda incluida entre los obligados por el art. 94 de la ley del gravamen a practicar el "ajuste por inflación del Resultado Impositivo", el perito de la actora responde afirmativamente, pero el perito del Fisco Nacional señala que el ajuste por inflación no se halla operante y se remite a lo expuesto en su respuesta del punto anterior (6) indicando que si bien nunca se adecuo la norma, mal puede encontrarse obligado el apelante a realizar el ajuste por inflación cuando hay una ley que prohibía las actualizaciones. A iguales respuestas a las mencionadas es a las que arriba el perito del Fisco en ocasión de contestar varios de los puntos siguientes, esto es que carecen de facultades auditoras. Al referirse al punto 14 donde se les pide que establezcan la real tasa de incidencia del impuesto a las ganancias en los períodos 2014 y 2015 resultante de comparar dicho impuesto -calculado sobre los resultados impositivos sin ajuste por inflación- respecto de los resultados ajustados por inflación, el perito de la actora se remite a los anexos XIII y XIV donde dice que la tasa de

incidencia es de 49,24% y 56,31% para dichos períodos respectivamente, por su parte el perito del Fisco se encarga de remarcar que “la comparación de tasa que se solicita es sobre importes heterogéneos ya que está comparando importes ajustados con importes sin ajustar, donde manifiestamente si comparamos un importe ajustado con otro sin ajustar, siempre la tasa lineal que se aplicara sobre el importe sin ajustar al realizar la comparación siempre va a resultar una tasa mayor, porque los importes sobre los que se aplica la tasa no son homogénos”.

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

A fs. 150/151vta la apoderada fiscal objeta lo manifestado por el perito de la actora; así señala que en los primeros puntos del informe brinda respuestas que dan a entender que hubiera realizado una auditoría cuando esa no es la función de los peritos, además de apuntar a que las explicaciones que da en otro de los puntos -que al efecto individualiza- llevan a confusión al remitirse al texto de actualizados de las normas que cita y no las vigentes durante los períodos bajo examen, asimismo dice que el perito transcribe montos del informe que el apelante aportara en sede fiscal sin informar el alcance de su labor como se le peticiona. Remarca que al responder las preguntas 13 y 14 no previno al tribunal que la comparación que se solicita es respecto de la liquidación arrimada por la empresa y que obra en las actuaciones administrativas referida a la liquidación del impuesto a las ganancias detrayendo del resultado el monto del cálculo del ajuste por inflación que no se halla operante y que al comparar importes heterogéneos -unos ajustados y otros sin ajustar- siempre el resultado va a ser un porcentaje mayor al aplicado linealmente entre valores homogéneos. Por las razones que expone pide que no se tenga en cuenta la opinión y respuestas dadas por el perito de la actora.

A fs. 154/155vta el apoderado de la recurrente formula también observaciones sobre las manifestaciones del perito designado a propuesta del Fisco Nacional referidas a que la operatividad del Título VI de la ley del gravamen, haciendo notar que el mismo no se encuentra derogado más allá que no se encuentre operativo. Sobre la respuesta dada por dicho perito al punto 14 de la pericia, el apoderado se remite al fallo Candy SA y afirma que los anexos XIII y XIV de la pericia es la real incidencia porcentual del impuesto a las ganancias. Por todo ello, solo pide que se tengan presentes las observaciones formuladas. 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.

Asimismo, cabe señalar que con motivo del traslado conferido por la Vocalía instructora , a fs. 164/167 obra agregada la respuesta dada por el perito de la actora a la impugnación efectuada por el Fisco. Que de su lectura no se vislumbra que el auxiliar haya aclarado las objeciones opuestas por la apoderada fiscal, circunscribiendo sus respuestas a dejar en evidencia que no comparte las respuestas dadas por el perito designado por el Fisco como así tampoco las observaciones de la apoderada fiscal, sin añadir o complementar lo expuesto en su informe.

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 están de acercar datos concretos sobre la alegada confiscatoriedad.

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).

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.” y en tal sentido corresponde admitir el criterio seguido por el Fisco Nacional para la determinación del gravamen intimado en autos.

III - Respecto de los intereses liquidados, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto determinativo apelado.

IV- Que en cuanto a la multa aplicada, corresponde establecer que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998).

Ello así, quien pretenda exculpar una conducta, que resulta violatoria de los mandatos impuestos por las normas jurídicas, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de aquella, deberá acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta(CSJN in re “Krill Producciones Gráficas S.R.L.” del 8/6/1993, voto de los Dres. Belluscio y Petracchi), no surgiendo de las presentes actuaciones que tal causal se concrete.

Que de acuerdo con las circunstancias analizadas en el presente decisorio, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta, no habiendo elementos que justifiquen su eximición.

IV- Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O’Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

2°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 587.949,20 (Pesos quinientos ochenta y siete mil novecientos cuarenta y nueve con veinte centavos) por el patrocinio letrado y de $ 235.179,68 (Pesos doscientos treinta y cinco mil ciento setenta y nueve con sesenta y ocho centavos) por la representación procesal, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la primer etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432.

3°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para el patrocinio letrado en la suma de $ 3.529.425 (Pesos tres millones quinientos veintinueve mil cuatrocientos veinticinco) equivalente a 182,51 (ciento ochenta y dos con 51/100) UMA y por la representación procesal, la suma de $ 1.411.770 (Pesos un millón cuatrocientos once mil setecientos setenta) equivalente a 73,00 (setenta y siete) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las últimas etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423 y la Acordada N° 19/2023 (14/06/2023) de la Corte

Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4°) Regular los honorarios de la perita contadora designada a propuesta del Fisco Nacional, Analía López Ledesma, en la suma de $ 1.903.533 (pesos un millón novecientos tres mil quinientos treinta y tres), equivalente a 98,43 (noventa y ocho con 43/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, en atención a la labor desarrollada en la pericia practicada en autos y el monto del litigio.

5°) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

---

[1] Candy S.A. c/AFIP y otro s/acción de amparo (CSJN - Fecha 03 de julio de 2009)

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.13 13:41:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.13 15:49:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 13:36:02 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 13:36:03 -03:00