Informe firma conjunta

Número: IF-2023-109013318-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA Expte. Nº 49.760–I, caratulado “ADM AGRO S.R.L." - VOCXII

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 49.760–I, caratulado “ADM AGRO S.R.L. s/recurso por retardo de repetición –Impuesto a las Ganancias”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 19/27, con fecha 04 de abril de 2019, ADM Agro S.R.L. interpone recurso de repetición por retardo de la Administración, conforme lo dispuesto por los artículos 81 –segundo párrafo- y 159 inc. d) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones.) por haber transcurrido el plazo de tres meses sin que el Fisco Nacional se hubiera expedido sobre la procedencia de la repetición reclamada por la suma de $ 45.832.055,95 con más los intereses resarcitorios.

Que se dedica a la comercialización de productos agrícolas, incluyendo tanto transacciones de compra-venta en el mercado interno como actividades de exportación (fs. 21 SIGEA 13289-21603-2018).

Expone que conforme surge de las declaraciones juradas presentadas, del Impuesto a las Ganancias, de los períodos fiscales 2013, 2014 y 2015, determinó el gravamen por los montos de $ 19.801.532, $ 20.092.455,28 y 107.949.495,77, respectivamente y considera que abonó en exceso la suma de $ 45.832.055,95. Adjunta copia del reclamo iniciado ante la AFIP el día 5 de diciembre de 2018.

Describe dentro del capítulo titulado ANTECEDENTES que antes de ser absorbida por ADM Agro S.R.L., ADM Argentina S.A. vio distorsionados sus resultados contables e impositivos a partir de la imposibilidad legal formal de aplicar el elemental mecanismo del ajuste por inflación, por las razones políticas y económicas bien conocidas y que no ameritan mayores comentarios. Señala que los importes ingresados medidos contra los resultados impositivos ajustados por inflación, importaron el pago de alícuotas efectivas muy por encima del 35%, que prevé la Ley de Impuesto a las Ganancias para esos ejercicios.

Con relación al período fiscal 2013 indica que el impuesto determinado y cancelado equivale a un 63,3% del

resultado impositivo ajustado, entendiendo que la alícuota efectiva es categóricamente confiscatoria e inconstitucional. A su vez respecto del año 2014, si bien la situación fáctica no permite arribar a una tasa de incidencia precisa, atento que determinó ganancia imponible y una vez computado el ajuste por inflación obtuvo quebranto, entiende que también se está frente a una alícuota disparatada. Por último, en cuanto el ejercicio fiscal 2015 concluye que la tasa de tributación efectiva representa un 41,75% del resultado impositivo ajustado. Deja constancia que presentó las declaraciones juradas rectificativas, de las que surgen los nuevos impuestos y saldos a favor, éstos últimos motivo de la repetición, basado todo ello en los guarismos mencionados y el aval legal y constitucional que describe.

Expone que la fusión por absorción en la que ADM Agro S.R.L. incorporó a ADM ARGENTINA S.A. tuvo efectos a partir del 1° de enero de 2018, razón por la cual en su calidad de continuadora o sucesora justifica la legitimación activa para la interposición del reclamo.

Entre los fundamentos de su presentación destaca el efecto disvalioso y distorsivo que se genera al determinar el Impuesto a las Ganancias sin el reflejo del índice de precios mayoristas como indicador del proceso inflacionario que existe en nuestro país. Al determinarse ganancias que no son tales, se afecta el derecho de propiedad, la garantía que veda la confiscatoriedad y el principio de razonabilidad, entre otros de raigambre constitucional.

Para darle forma y contenido a la afectación del derecho de propiedad, considera que ha incorporado a su patrimonio un derecho cuando pagó sin causa el gravamen. El desconocimiento de ello consagraría la conculcación de ese derecho.

Luego aborda el principio de no confiscatoriedad, señalando que para poder pagar el nuevo impuesto tendría que vender activos disminuyendo su capital, y que nuestro máximo Tribunal admitió que la tacha de confiscatoriedad puede prosperar a través de la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente.

También se detiene a analizar el principio de razonabilidad e igualdad y concluye que la irrazonabilidad de la norma reside en derivar la rentabilidad directamente de la ganancia no ajustada por inflación, recurriendo a una ficción completamente irreal e irrazonable, según la cual la inflación sería igual a cero, e ignorando alarmantemente la realidad económica subyacente.

Sus argumentaciones son acompañadas con reflexiones que efectúa a la luz del precedente CANDY S.A. (CSJN 03-07-2009) y su aplicación al presente caso. **Sintetiza** que la prohibición de aplicar el ajuste por inflación para el año 2013 significó un 63,3% del resultado impositivo ajustado. Para el año 2014 hubiera correspondido un quebranto en lugar del resultado impositivo a valores históricos y finalmente para el ejercicio 2015 la incidencia del impuesto equivaldría a un 41,75% del resultado impositivo ajustado.

A modo de cierre solicita que se haga lugar al recurso por retardo de repetición y que se ordene la devolución en efectivo de las sumas canceladas en exceso mediante pagos propiamente dichos o bien mediante saldos de libre disponibilidad. Además requiere que se proceda a la desafectación de las sumas canceladas mediante la aplicación de los pagos a cuenta originados en el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias. En cuanto a los intereses que deben agregarse al capital solicitado, considera que los mismos deben reconocerse utilizando la tasa de interés confirmada por la Corte Suprema de Justicia en la causa Alubia S.A. y por la Cámara Nacional de Apelaciones en los casos que cita. Hace reserva del caso federal y ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

II.- Que a fs. 38/56 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso conferido el 10 de junio de 2019.

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 gravamen.

Se refiere al recurso por retardo de repetición, considerando que se trata básicamente de la misma estructura defensiva que fuera ensayada en la presentación desplegada en sede administrativa con fecha 05 de diciembre de 2018. Sin embargo, confirma que ante tal planteo se dio traslado a la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales a efectos de disponer un cargo de fiscalización, con el fin de analizar los distintos aspectos planteados por la recurrente, los cuales por su carácter técnico, merituaban un análisis de documentación y de las registraciones, tendientes a establecer la cronología de los hechos y determinar mediante la compulsa de los registros y análisis de los comprobantes de respaldo, la magnitud del impuesto a ingresar por parte de la contribuyente en el impuesto y períodos recurridos a efectos de esclarecer la cuantía del mismo y la viabilidad técnica del impuesto que intenta repetir.

Sobre el particular informa que la última novedad relevada data del 4 de junio de 2019, donde la recurrente habría solicitado una prórroga para cumplir con el primer requerimiento cursado con la información solicitada.

Con relación a la aplicación mecanismo de Ajuste por Inflación ensaya una descripción cronológica de su incorporación al Impuesto a las Ganancias y su discontinuidad. Realiza una férrea defensa de la legalidad de la normativa que giró en torno de su temporaria aplicación, rechazando la inconstitucionalidad.

Reconoce al mismo tiempo la importancia que le ha otorgado nuestro máximo Tribunal en el caso CANDY S.A. a la actividad probatoria necesaria que debe producir la actora para demostrar la confiscatoriedad. Sin embargo pone en duda los índices de inflación acumulada y que utiliza para determinar los resultados impositivos ajustados, como así también los cálculos efectuados en forma privada sin haber sido sometidos a ningún tipo de contralor.

Cita antecedentes jurisprudenciales donde la propia CSJN (Acero S.A.) ha dicho que la simple contrastación entre un impuesto histórico y un impuesto ajustado no resulta apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.

Respecto a la tasa de interés aplicable para el supuesto caso que se haga lugar al reclamo, entiende que es la establecida por las resoluciones del ex Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, dictadas en uso de las facultades conferidas por los artículos 37 y 52 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Finalmente se opone a la producción de la prueba ofrecida, acompaña antecedentes administrativos, introduce la cuestión federal y solicita que se rechace la acción de repetición articulada, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 64 se rechazó la oposición a la prueba planteada por el Fisco Nacional y se hizo lugar a la prueba pericial contable, la que fue agregada a fs. 85/96. A fs. 101se declaró cerrado el período de instrucción.

A fs. 125 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”. A fs 140/144 obran los alegatos del Fisco Nacional y a fs. 147/149, los de la recurrente.

Finalmente a IF-2023-107145764-APN-VOCXII#TFN pasan los autos para sentencia.

IV.- Que ADM AGRO S.R.L. interpone el presente recurso de retardo de repetición, considerando que abonó sin causa la suma de $ 45.832.055,95 (2013 = $ 8.854.601,6; 2014 = $ 20.092.455,28; 2015 = $ 17.456.267,58) como consecuencia de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación impositivo.

Para ello recurrió al mecanismo contemplado en la ley de Impuesto a las Ganancias (arts. 94 y siguientes), utilizando el IMPIM (mayoristas nivel general - INDEC).
Sustenta la solicitud en que debió someterse a una determinación confiscatoria, acudiendo

a los últimos fallos emitidos 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 tolerables de gravabilidad. Una vez presentadas oportunamente las declaraciones juradas originales y cancelado el gravamen, ha rectificado el 16 de noviembre de 2018 las declaraciones juradas contemplando el resultado del ajuste por inflación (Título VI - LIG).

Cabe agregar que la empresa detalla que:

a. Se atribuye la legitimación activa para efectuar el presente reclamo atento que en un proceso de fusión, la antecesora ADM ARGENTINA S.A. fue absorbida por ADM AGRO S.R.L. siendo la primera de ellas la que presentó las declaraciones juradas originales y la segunda quien rectificó las mismas.
b. La antecesora cambió la fecha de cierre del ejercicio durante el ciclo económico 2012, generando un ejercicio irregular al 31 de diciembre de 2012 e informando que no resulta comparable con el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2013.
c. Adjunta un detalle por cada uno de los períodos fiscales de las formas en que ha cancelado el gravamen en los ejercicios reclamados (impuesto a la ganancia mínima presunta, impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, retenciones, percepciones, anticipos, etc).
d. Al mismo tiempo ofrece prueba pericial contable integrada por 7 puntos, entre los que se destacan, la cuantificación del ajuste estático y dinámico (T. VI LIG) y la incidencia del impuesto originalmente determinado y cancelado respecto del resultado impositivo con más el ajuste señalado. Allí se incluye otro punto dirigido a determinar el resultado contable ajustado y a verificar el impacto del impuesto original sobre estos últimos resultados.

Con estos elementos probatorios y el resto de los antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios nos adentraremos al análisis de la petición de repetición.

V.- Que corresponde abordar en primera instancia el planteo efectuado por el Fisco Nacional con relación a la existencia de demora en la resolución del pedido de repetición en la etapa administrativa.

Luce totalmente razonable que en el intento de medir el verdadero resultado de cada uno de los ejercicios involucrados ya que, si bien el organismo no admite el mecanismo de ajuste por inflación, la ganancia o eventualmente la pérdida sobre la que la recurrente pretende incorporar el resultado del ajuste por inflación (Título VI - LIG) debe tener un punto de partida irrefutable, que hasta el momento de la presentación proviene únicamente de una autodeclaración.

Resultaba imprescindible para evaluar la citada demora y su incidencia sobre el recurso, que esta Vocalía Instructora dispusiera de la documentación que permita evaluar el comportamiento de las partes ante el pedido de información y su cumplimiento. La representación fiscal informa que el 4 de junio de 2019 se realizó el último movimiento disponible a la fecha de la contestación del recurso. Sin embargo, se cuestiona el “carácter” del mismo por considerar inexistente la demora. Prima facie el argumento emerge como razonable, empero no se

acompañó ninguna documentación que acreditara los dichos. Al mismo tiempo tampoco se incorporó al expediente, como hecho nuevo ninguna presentación que demostrara el estado del trámite y que eventualmente la aquí recurrente continuaba remisa a cumplir con los requerimientos de información y documentación.

Esta Vocalía Instructora considera sensible y necesaria la información que pudo requerirse para realizar una comparación de resultados impositivos históricos y resultados ajustados por inflación que diera paso al análisis de una eventual confiscatoriedad.

Sobre este intento de ratificar o rectificar los resultados impositivos declarados que esgrime el Fisco Nacional, no se ha incorporado ningún elemento durante el proceso de instrucción, en especial durante la producción de los informes periciales, que uno de los términos base de la comparación no está de acuerdo a las normas del Impuesto a las Ganancias, claro está con excepción del Resultado por Ajuste por Inflación.

Esta falta de información durante casi 4 años hace presumir que el Fisco Nacional no cuestionó las determinaciones históricas, base del ajuste por inflación, que realizara ADM Agro S.R.L.

Así las cosas y sin información disponible en el expediente sobre los resultados de la Orden de Intervención N° 1.779.615, cabe dar paso al planteo de confiscatoriedad.

El segundo punto planteado por la representación fiscal, lo constituye el cuestionamiento formal sobre los papeles de trabajo producidos por la actora.

Mediante la pericial contable producida tuvo la oportunidad de cuestionar objetivamente los aspectos que considerara erróneos o equivocados, sin embargo el informe está suscripto por ambos profesionales sin planteo alguno.

Respecto de la legitimación activa, el Fisco Nacional no se expidió en forma expresa sobre la viabilidad de la reorganización, por lo que se considera que no se presentan obstáculos ni agravios para darle continuidad al análisis del presente reclamo.

VI.- 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). Que si bien corresponde remitirme al mismo 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".

VII.- 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 del derecho de propiedad alegado por la actora. Se cita 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 en 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 uno 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.

VIII.- Habiendo expuesto algunos elementos marco-referenciales se considera estar en condiciones de evaluar el requerimiento de repetición, que tramita en el presente caso.

Como adelantáramos, la empresa plantea tres liquidaciones rectificativas de los resultados impositivos e impuesto para los ejercicios comerciales 2013, 2014 y 2015, a ser comparadas con el gravamen efectivamente ingresado, obteniendo alícuotas del 63,30%, indeterminada y del 41,75%, respectivamente, para cada uno de ellos, utilizando a tal fin el índice de precios al por mayor nivel general del INDEC con más el mecanismo previsto en los arts. 94 y siguientes de la ley de Impuesto a las Ganancias. 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 citada ley.

En una primera reflexión, se advierte que con el ánimo de mostrar guarismos favorables al interés de la actora, se aprecia la amplitud, parcialidad y arbitrariedad que puede resultar el 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 la Corte Suprema de Justicia de la Nación -Telefónica d Argentina S.A. 25-10-2022, arribando 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” al sentenciar 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 se limita al cálculo del Impuesto habiéndose agregado únicamente una nueva liquidación coincidente con las declaraciones juradas rectificativas. Sin embargo, 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, no deja de llamar la atención que se haya incluido un punto de pericia a fin de determinar los resultados contables ajustados, entiendo como forma de incorporar valor agregado y poder comparar el impuesto determinado en primera instancia con ese resultado que representa la actividad económica y financiera de la empresa. Frente a ello la respuesta de los peritos fue que desde el año 2003 los balances contables no eran corregidos para contemplar el efecto que producía en sus resultados la inflación generada durante el ejercicio. Con mayor precisión, citan los profesionales, que mediante la Resolución N° 41/2003 de la Mesa Directiva del CPCECABA se estableció la no actualización de los balances a partir del 1 de octubre de 2003 y dicho ajuste recién fue reincorporado técnicamente en forma obligatoria a través de la Resolución N° 107/2018 del Consejo Directivo del CPCECABA para los ejercicios cerrados desde el 31 de diciembre de 2018.

Esta realidad, conduce a evaluar los Estados Contables disponibles de los períodos 2013 a 2015, que obran en los antecedentes administrativos (Cuerpo Anexo – OI SEFI 1.779.615), los que se hallan debidamente auditados y certificada la actuación profesional ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Los únicos utilizables y hábiles pasan a conformar una documentación de trascendencia, por su legalidad y contenido, siendo aptos como nuevo parámetro que permite la profundización del análisis sobre la existencia o no de una confiscatoriedad.

En efecto, los citados documentos contables, constituyen 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 –Memoria ejercicio 2015, 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 más allá de la constitución de una reserva facultativa y una propuesta de distribución de dividendos entre los accionistas de acuerdo a sus participaciones, 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 diciembre de 2013 arrojó una ganancia de $ 95.747.000. Ello permite evidenciar que la alícuota de impuesto –teniendo en cuenta el gravamen determinado y cancelado para ese ejercicio- sería equivalente al 20,68%, muy por debajo de la alícuota denunciada del 63,30%, inclusive menor a la nominal vigente en ese año (35%). Algo similar ocurre con el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2014, donde la ganancia según estados contables auditados, ascendió a $ 155.820.000 representando el impuesto ingresado el 12,89% de esta última. Finalmente la alícuota del 41,75% denunciada para el ejercicio 2015 según balance contable se eleva al 45,81%.

En esa misma documentación se vislumbra que en ninguna de las 3 Memorias elaboradas por el Directorio, que acompañan a los estados contables, se plasma un efecto adverso en los negocios por la ausencia del ajuste por

inflación en los resultados impositivos, destacándose el formato y la calidad de las mismas en las que se informa minuciosamente el estado de actuaciones radicadas en sede de este Tribunal y de la Administración Federal de Ingresos Públicos, inversiones financieras, niveles de exportación y resalta además en 2015 que se ha morigerado la fuerte intervención estatal en el mercado de cereales.

De una comparación transversal en los tres ejercicios involucrados, se observa un aumento del patrimonio neto, el cual pasó de $ 229.128.000 en 2013 a $ 329.111.000 en 2014 y a $ 484.670.000 en 2015, no advirtiéndose ninguna afectación de los negocios vinculados con relación al impuesto a las ganancias tributados –determinados y cancelados- en los citados ejercicios.

Merece un párrafo aparte la afirmación que efectúa en su presentación cuando señala que "….para poder pagar el nuevo impuesto tendría que vender activos disminuyendo su capital,…". Lo concreto es que ni de los antecedentes administrativos ni de la documentación agregada se prueba la necesaria venta de activos con motivo del pago del impuesto, como así tampoco se advierte una reducción del capital por idéntica razón. Por el contrario en el ejercicio económico cerrado el 31 de diciembre de 2015, como ya se dijo, se propone la distribución de dividendos entre sus accionistas.

IX.- De todo lo expuesto se concluye que, ante la insuficiencia probatoria limitada a una comparación binaria –con y sin ajuste-, y la existencia de los distintos factores que esta Instrucción ha agregado al análisis, no se ha logrado demostrar que se encuentre afectado el derecho de propiedad ni que a través del impuesto tributado –determinado y cancelado- según las declaraciones juradas originales (2013-2014) y rectificativa 1 (2015) se haya violado el principio de no confiscatoriedad.

En síntesis, corresponde rechazar el recurso planteado, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que corresponde establecer si procede la repetición intentada y para ello si para determinar el impuesto a las ganancias de los períodos 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.

La actora plantea que el impuesto determinado y cancelado resultó confiscatorio, por lo que entiende es un pago en exceso, iniciando la acción de repetición y rectifica las declaraciones juradas correspondientes. Señala que el impuesto a las ganancias para los períodos bajo examen fue equivalente al 63,3 % para el resultado impositivo ajustado para el año 2013; indicando que para el 2014 arrojó un resultado impositivo igual a cero, traduciéndose el resultado ajustado en un quebranto, considerando que ello importó un absorción sustancial del capital, mientras que para el año 2015 fue equivalente al 41,75% del resultado impositivo ajustado. Funda su posición en lo decidido por nuestro más Alto Tribunal en el fallo "Candy SA c/AIP y otro s/ acción de amparo" de fecha 3 de julio de 2009 y para demostrar la alegada confiscatoriedad acompañó una certificación contable y ofrece pericia, la que fue admitida y producida en autos (fs.200/203vta. de los antecedentes y fs. 85/95 de autos, respectivamente).

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 en la certificación contable el experto concluye que en los años 2013, 2014 y 2015 el exceso de impuesto por no considerar la inflacion es de 45%, 100 % y del 16%, respectivamente. Por su parte el apoderado del recurrente al interponer el recurso de apelación, difiere con lo allí indicado y señala que el resultado impositivo equivalente al 63,3 % para el año 2013; de cero para el 2014 y de 41,75% para el 2015.

En cuanto a la pericia contable, cabe señalar que al precisar el efecto que produce el ajuste por inflación, esto es pérdida fiscal, los montos son coincidentes con lo indicado en la certificación antes aludida. En cuanto al resultado impositivo gravable en el impuesto a las ganancias luego de aplicar el mecanismo del ajuste por inflación con el cancelado originalmente los expertos exponene que para 2013 equivale el 63,31% , para 2014 da un monto negativo y para 2015 es del 41,75% lo que es coincidente con lo consignado en el escrito de apelación, pero no con la certificación contable referida. Que no puede pasarse por alto que los peritos no pudieron responder el punto 6 donde se les pedía que establecieran para cada ejercicio "si luego de aplicado el mecanismo del ajuste por inflación a nivel contable (i) cuál es el resultado contable y (ii) en su caso, a qué porcentaje de dicho resultado equivale el impuesto determinado y cancelado originariamente" exponiendo que en los períodos bajo análisis los balances no eran corregidos para contemplar el efecto que producía en sus resultados la inflación generada durante el ejercicio, precisando que "no existe base técnica (vg. el "ajuste por inflación a nivel contable") como para resolver el punto solicitado" (sic).

Que los porcentajes aludidos en el informe pericial se relacionan con la diferencia entre lo ingresado originalmente en concepto de impuesto y lo que debió ingresarse a criterio de la actora aplicando el mecanismo del ajuste por inflación, pero no se ha demostrado que el tributo a ingresar absorbía una porción sustancial de la renta o del capital, excediendo los límites razonables de imposición teniendo como parámetro lo resuelto por la Corte Suprema en el fallo Candy citado. Es más al momento de alegar la actora se limitó a exponer los fundamentos vertidos en la apelación deducida en autos y el anexo I que forma parte de tal escrito, sin hacer mérito alguno de la certificación contable ni la pericia ofrecida como pruebas.

Que 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 las probanzas ofrecidas no tiene el valor convictivo necesario para sustentar la repetición intentada en autos, corresponde rechazar el recurso incoado en autos, con costas.

La Dra. O´Donnel dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

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

2°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $ 6.225.505 (Pesos seis millones doscientos veinticinco mil quinientos cinco) equivalente a 321,93 (trescientos veintiuno con 93/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por la representación procesal , la suma de $ 2.490.202 (Pesos dos millones cuatrocientos noventa mil doscientos dos) equivalente a 128,77 (ciento veintiocho con 77/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 19/23 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

3°) Regular los honorarios del Dr. Leonardo Diego Pierini, por su actuación como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $ 2.291.603 (Pesos dos millones doscientos noventa y un mil seiscientos tres) equivalente a 118,50 (ciento dieciocho con 50/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la aceptación del cargo, el resultado obtenido conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, 44 inciso b) y 51 de la Ley Nº 27.423, Acordada N° 19/23 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

Regístrese, notifíquese, y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 15:28:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 11:07:01 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 11:50:10 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 11:50:11 -03:00