República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-124893411-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 10 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente EX -2025-53420991- -APN-SGAI#TFN; Inversora Bolivar S.A.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente EX -2025-53420991- -APN-SGAI#TFN caratulado Inversora Bolivar S.A.

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Inversora Bolivar S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 3/2025 dictada el 25 de abril de 2025 en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro de ARCA-DGI mediante la cual se determinó de oficio su obligación en el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2019, intimándole el ingreso de $1.422.424,39, más intereses resarcitorios (art. 37). Además, se le impuso una multa de omisión equivalente al 100% del monto del gravamen, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la misma ley.

En su presentación ante este Tribunal, sostiene que en un procedimiento de fiscalización se impugnó el ajuste por inflación computado en dicho período por no haber aplicado la ley vigente a esa fecha, es decir el art. 118.2, actual art. 194 de la ley 20.628, en el texto vigente en el período fiscal 2019.

Relata que al liquidar el impuesto computó el 100% del ajuste de inflación sin la cuotificación del gravamen allí prevista, es decir, por haberlo calculado en forma integral. Destaca que aplicarlo en la forma allí dispuesta arrojaría una utilidad irreal de $4.901.695,50 y un impuesto irreal también de $1.470.508,65, mientras que del otro modo, en forma integral, el resultado impositivo del ejercicio es un quebranto de $1.754.939,82. Agrega que la tasa de imposición entonces fue negativa del 83,79%.

Invoca a continuación el principio de capacidad contributiva y la confiscatoriedad del tributo, así como también la doctrina emanada del fallo "Candy" dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia y otra jurisprudencia que considera aplicable.

Se agravia, asimismo de la multa aplicada al negar que su conducta se origine en una omisión culposa; alega, además, que es desproporcionada.

Además y a mayor abundamiento invoca la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para imponer la sanción en el entendimiento que no se le aplican las causales de suspensión.

Aporta como prueba documental la copia de la declaración jurada del ejercicio 2019 y aclara en el mismo Apartado que como no se encuentra cuestionado el contenido del ajuste por inflación sino únicamente el momento de su cómputo, no ofrece otras pruebas.

II. A su turno contesta el traslado del recurso la representación fiscal que por las razones que expone pide que se confirme la Resolución, con costas. Entiende para ello que Inversora Bolivar S.A. computó en exceso el ajuste por inflación en el período fiscal 2019 por $6.919.961,68, equivalente a dos tercios del ajuste total por $10.379.944,01, en apartamiento a lo previsto en el entonces art. 118.2, actual art. 194 de la ley del gravamen, luego de la reforma de las leyes 27.430 y 27.468. Únicamente validó la suma de $3.459.981,34, correspondiente a un tercio.

En cuanto a la aplicación del precedente “Candy”, señala que Inversora Bolivar S.A. no rindió la prueba concluyente allí expresamente exigida para tener por configurada la confiscatoriedad, en tanto se limitó a invocar argumentos meramente dogmáticos y genéricos, sin ofrecer pruebas concretas del daño invocado.

Solicita en consecuencia se confirme la pretensión fiscal y los intereses intimados en la Resolución, al igual que la multa allí aplicada por darse los requisitos objetivo y subjetivo del art. 45 de la ley 11.683.

Descarta que se haya producido la prescripción de la misma toda vez que al tener cierre el 30/6/2019 el plazo comenzó a computarse el 1° de enero de 2020 y si bien el plazo de 5 años concluyó el 31 de diciembre de 2024, el mismo fue incidido por la suspensión con carácter general dispuesta por la ley 27.562 (BO 26/8/2020), que agregó un año de plazo, por lo que las facultades ejercidas 25 de abril de 2025, fueron en término.

No habiendo pruebas a producir, el 8 de septiembre de 2025 se eleva el Expediente a consideración de la Sala y el 4 de noviembre de 2025 quedan en estado de dictarse la sentencia.

III. A la hora de resolver, debe tenerse en cuenta que lo que pretende Inversora Bolivar S.A. es la inaplicación del procedimiento de liquidación del ajuste por inflación previsto en la ley del impuesto a las ganancias, luego de las reformas de las leyes 27.430 y 27.468, vigentes en el período fiscal 2019 que es el que aquí interesa.

Alega, concretamente, que si únicamente toma un tercio del monto que arroja el ajuste por inflación, como indicaba el art. 118.2, luego art. 194, el pago deviene arbitrario y confiscatorio, en los términos de la doctrina adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Candy” que invoca resulta aplicable a ella también.

Cabe aquí ya recordar que en dicho precedente y en los precedentes previos que allí se citan, el Tribunal puso especial énfasis en la prueba concluyente que deben necesariamente rendir los contribuyentes para demostrar la confiscatoriedad en el pago de un tributo, prueba que en el caso, cabe ya decirlo, no ha sido rendida. En efecto, no se ha ofrecido en esta instancia, ni tampoco en la administrativa previamente sustanciada, la realización de una prueba pericial contable que permita analizar el agravio sobre la confiscatoriedad a la luz de la jurisprudencia que el propio recurrente invoca.

Dicha prueba, ya se dijo, resulta fundamental cuando se trata de fundar el agravio de confiscatoriedad, en particular para determinar la tasa efectiva de imposición, tal lo que se resolviera en el precedente ya citado y en el más recientemente dictado por el mismo Tribunal en “Carsa S.A.”, sentencia del 19 de diciembre de 2024,

también citado por Inversora Bolivar S.A. en su recurso de apelación. Las referencias que allí se hacen en relación a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en el caso de quebrantos fueron, precisamente, a partir de la prueba pericial contable rendida en el Expediente, destacándose una vez más la relevancia que tiene en este tipo de procesos.

Este es también el criterio que frente a casos similares adoptó el mismo Tribunal.

En efecto, al fallar en “Chubb Argentina de Seguros S.A.” del 27 de mayo de 2014, sostuvo, por ejemplo, que ”…resulta inatendible el argumento tendiente a insistir en que por tratarse de un procedimiento de determinación de oficio, en el que la AFIP tuvo conocimiento cierto de la materia imponible, no resultaba necesario producir una prueba específica para acreditar la confiscatoriedad invocada por la empresa que conllevaría tributar el impuesto sin la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación. Ello así pues, tal como lo señaló el a quo con citas de precedentes de esta Corte, "las rigurosas exigencias con que el Alto Tribunal ha rodeado la configuración de ese agravio constitucional no condicen con que pueda ser admitido teniendo como único medio de prueba la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por la accionante" (confr. Causa S.260.XLIII "Sol de Mayo S.A. cl AFIP DGI si ordinario", sentencia del 19 de mayo de 2010). Por lo tanto, la circunstancia de que se trate de una especie particular de procedimiento no releva a la actora de probar los hechos que alega, máxime cuando, de la jurisprudencia de esta Corte surge con nitidez la decisiva importancia de la carga probatoria exigible a quien invoca la existencia de la confiscatoriedad de un tributo (confr. Doctrina de Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)”.

Por tales consideraciones, corresponde confirmar la Resolución recurrida, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella por devengarse en forma automática por la mora en el ingreso de las obligaciones debidas, conforme a lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683.

IV. En cuanto a la sanción aplicada en la Resolución, debe analizarse en primer término el planteo de prescripción el que, no puede prosperar. No difieren las partes en que el plazo comenzó a computarse el 1° de enero de 2020 y terminó el 31 de diciembre de 2024. En lo que difieren es en la aplicación de causales de suspensión que hubieran incidido en el mismo teniendo en cuenta que la Resolución fue dictada el 25 de abril de 2025.

En este sentido, asiste razón a la representación fiscal cuando invoca que el art. 17 de la ley 27.562 (BO 26.8.2020) suspendió con carácter general por un año el plazo para imponer multas. Al respecto, si bien en precedentes anteriores he sostenido que normas de dicha naturaleza no tienen incidencia en materia sancionatoria, un nuevo análisis de la cuestión a la luz de la jurisprudencia reciente de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, conlleva a que también deban ser aplicadas al plazo de prescripción de las sanciones fiscales. Es por ello que, en el caso, el plazo aludido se vio extendido por un año más y la sanción aplicada en el acto recurrido fue en término, es decir en el plazo previsto en el inc. a) del art. 56 de la ley 11.683.

En cuanto a la legitimidad de la misma, no puede soslayarse que la omisión desde el punto de vista objetivo se encuentra configurada desde el momento que es la propia recurrente la que reconoce que no aplicó el ajuste por inflación impositivo según el mecanismo reglado en el art. 194, antes 118.2, de la ley del impuesto a las ganancias y de ello la inexactitud de su declaración jurada. En cuanto al elemento subjetivo, el hecho que no haya rendido prueba alguna de la confiscatoriedad invocada impide descartar la falta de diligencia y su conducta y que se la exima de la responsabilidad al no haber cumplido con la carga de la prueba indispensable que exigían sus agravios, conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ella misma cita.

Por ello, también debe confirmarse la sanción aplicada en la Resolución recurrida.

El Dr. Martin dijo:

I. Adhiero a los relatos de la Vocal Instructora realizados en su voto.

II. Con relación al planteo efectuado por la recurrente sobre el período fiscal 2019 del Impuesto a las Ganancias, por inaplicabilidad íntegra del mecanismo de Ajuste por Inflación Impositivo (AxI), y el aparente apartamiento del criterio fijado por la Excma Corte de Suprema de Justicia de la Nación en el caso Candy considero necesario efectuar las siguientes consideraciones a la luz de las Leyes Nos 27430 y 27468, concluyendo que no resulta de aplicación al caso el artículo 27 de la Ley 27541, ajustable solo a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2019.

III. Con relación al período fiscal 2019 con cierre de ejercicio 30 de junio, debe recordarse que se trata del primer ejercicio finalizado con posterioridad a la vigencia de la Ley 27.430 y modificaciones. Al respecto, para resolver la aplicación efectiva y plena del AxI corresponde en primer lugar verificar si el umbral del 55% fue superado o no. Analizado el IPC para dicho lapso, el mismo indica un incremento levemente superior al 55%. Por ende, se cumple la condición necesaria para aplicar el mecanismo de AxI contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias con la restricción fijada en términos de imputación, ya que el resultado que arroje dicho instrumento deberá ser computado en tercios durante tres ejercicios fiscales.

Esta conclusión permite desestimar in límine su asociación con el fallo Candy, ya que en aquel caso se desprendía una definición binaria, aplicación o no del ajuste, mientras que en el presente caso la utilización del régimen y el reconocimiento del resultado que arroje el procedimiento, están autorizados en su totalidad, existiendo únicamente una virtual afectación respecto del criterio general de devengamiento en lo que refiere a los períodos a que deben imputarse.

De esta manera, resultaría sesgado y parcial un análisis que contemplara, a los fines de evaluar la figura de la confiscatoriedad, la comparación en el período fiscal 2019 del AxI total (posición de la empresa) vs AxI tercios (texto legal aplicable al supuesto trabado en litis), ya que los otros 2 tercios están reconocidos por vía del diferimiento, siendo computables en los ejercicios siguientes. Lo expuesto se diferencia radicalmente de la problemática existente hasta la sanción de la ley 27.430 donde la Litis era la aplicación o no del AxI. Sobre esta base, y en un plano teórico de análisis de una eventual confiscatoriedad, cabría analizar y comparar los 3 años en conjunto, de lo que podría devenir únicamente un impacto financiero sobre el que pudiera recaer la tilde de violación del citado principio constitucional. En síntesis, no se trata en el presente caso de una inaplicabilidad definitiva (Caso Candy) sino de una aplicación condicionada o si se quiere una inaplicabilidad reversible, cuestión que obliga a contemplar datos plurianuales, que aquí no se han observado ni puestos a disposición.

En base a lo descripto y analizado, entiendo que se impone rechazar el recurso formulado respecto del período fiscal 2019 y confirmar la Resolución N° 3/2025, con costas.

IV. Por otra parte, adhiero a la interpretación que hace mi colega con relación al planteo de prescripción, considerando que se encontraban vigentes las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio la materia imponible y el consecuente gravamen, como así también para aplicar sanciones. En igual sentido acompaño el análisis que concluye en confirmar la multa fijada. En ambos supuestos, con costas a la vencida.

La Dra. Gomez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 3/2025, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Inversora Bolivar S.A., en las sumas de $241.395 equivalente a 3,13 UMA por la representación procesal y $603.486 equivalente a 7,81 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a para ello el resultado obtenido, la etapa procesal cumplida y las tareas desarrolladas, conforme lo dispuesto por la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.10 13:48:17 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.10 14:09:51 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.10 14:30:37 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.10 14:30:38 -03:00