CAUSA N° 60220/2022 “CARSA SA – TF 34186-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de marzo de 2023. NAI

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación mediante sentencia del 14/2/2022 –obrante a fs. 252/256– resolvió: (*i*) hacer lugar a la repetición solicitada respecto del período fiscal 2002, con más los intereses correspondientes, con costas; y, (*ii*) rechazar la repetición respecto de los ejercicios 2003 y 2004, con costas.

Para decidir de ese modo, en primer lugar señaló que debía determinarse si la prohibición de aplicar el ajuste impositivo por inflación había conducido a un resultado confiscatorio del IG en los períodos fiscales 2002 a 2004.

Ello así, en relación con el periodo 2002, luego de efectuar un análisis de las pruebas obrantes en la causa, destacó que para el perito contador de la parte actora el ejercicio 2002 –aplicando el ajuste impositivo por inflación– había arrojado un quebranto impositivo de $-14.757.800,34; mientras que para el experto del fisco, dicho cálculo era erróneo por diversos motivos: aplicaba el índice IPIM no previsto por la LIG; en el llamado “ajuste estático” existía un error en la aplicación que daba lugar a un ajuste impositivo de $1.498.311,98; y en lo que respecta al “ajuste dinámico” no se podía validar un aporte de capital por lo tanto resultaba un ajuste impositivo que ascendía a la suma de $8.451.532,86. De este modo, puntualizó que si se aplicaba el ajuste impositivo por inflación sobre el período 2002 de la parte actora, para el experto de la mencionada arrojaba un quebranto de $-14.757.800,34 y, para el experto del fisco, sobre dicho importe (negativo), existía un ajuste positivo de $9.949.844,84 ($1.498.311,98 + $8.454.532,86) resultante de las objeciones mencionadas; lo cual arrojaba un quebranto impositivo de $-4.809.723,35; conclusión que había sido omitida informar por el experto del fisco, autor de las observaciones formuladas.

Fecha de firma: 23/03/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37194177#362127302#20230322133845565

En este sentido, indicó que aun considerando las observaciones efectuadas por el fisco a través de su experto contable, en el período fiscal 2002 la parte actora había tenido como resultado un quebranto impositivo al aplicar el ajuste impositivo por inflación previsto en el Título VI de la LIG y, por ende, ninguna ganancia real que pudiera dar lugar al pago del impuesto, deviniendo en consecuencia improcedente cualquier pago realizado bajo tal concepto.

Por otro lado, respecto al índice IPIM (Índice Precios Internos al por Mayor) utilizado en el ajuste bajo análisis, determinó que correspondía rechazar la observación efectuada por el perito del fisco, no sólo porque era el índice que había receptado la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) en su Memorandum C-23 para la aplicación del ajuste impositivo por inflación, sino que además resultaba ser el índice convalidado por la Corte Suprema en la aplicación del citado ajuste.

Seguidamente, en relación con los períodos 2003 y 2004, consideró que la confiscatoriedad alegada por la parte actora encontraba como único sustento el traslado del quebranto de arrastre originado en el ejercicio 2002 luego de aplicar el ajuste impositivo por inflación. En concordancia, señaló que, según la accionante, ello implicaba que el quebranto impositivo del ejercicio 2002 al ser trasladado a los ejercicios 2003 y 2004 había neutralizado el impuesto originado en los mencionados períodos.

En este entendimiento, destacó que la doctrina de la Corte Suprema dejaba sin sustento el planteo efectuado por la parte actora respecto de los períodos fiscales 2003 y 2004, toda vez que la mencionada no había logrado demostrar que la confiscatoriedad alegada hubiera tenido un origen distinto al mero traslado del quebranto impositivo originado en el ejercicio 2002, vedado por la doctrina.

Finalmente, en relación con los intereses resarcitorios, el Tribunal Fiscal de la Nación estableció que correspondía adicionarlos respecto del importe por el que procedía la repetición, con la tasa de interés pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina.

II. Que, contra aquel pronunciamiento, la parte actora interpuso recurso de apelación (confr. fs. 272), el cual fue concedido a fs. 275, y expresó agravios a fs. 280/284vta., los cuales fueron contestados por la parte demandada (confr. fs. 320/323vta.).

Se agravia que el Tribunal Fiscal de la Nación impuso a su parte las costas por el rechazo de la repetición del IG por los períodos fiscales 2003 y 2004.

En este sentido, aduce que el principio objetico de la derrota en la imposición de costas no es absoluto, ya que ante la existencia de situaciones excepcionales el juzgador se encuentra facultado para eximir al perdedor de ellas en forma total o parcial.

Así las cosas, manifiesta que en el caso bajo análisis la posibilidad de trasladar quebrantos en el impuesto a las ganancias a períodos posteriores importaba una cuestión novedosa. Ello así, puntualiza que el Tribunal Fiscal de la Nación basó su decisión en fallos dictados con holgada posterioridad al inicio del reclamó que dio origen a las presentes actuaciones, lo cual demuestra que el *thema decidendum* constituía una cuestión controvertida y novedosa al momento del inicio de las actuaciones, lo cual autoriza a apartarse del criterio general de la derrota.

Finalmente, sostiene que la sentencia apelada es arbitraria ya que impone las costas a su parte respecto de los períodos cuya repetición fue rechazada, y desconoce las circunstancias del caso que indican que el reclamo fue iniciado con anterioridad a los fallos de la Corte Suprema, en los que se basó el Tribunal Fiscal de la Nación.

III. Que, por su parte, la demandada interpuso recurso de apelación (confr. fs. 273), el cual fue concedido a fs. 275, y expresó agravios a fs. 286/294vta., los cuales fueron contestados por la parte actora (confr. fs. 313/318vta.).

En primer lugar, se agravia respecto de que se hizo lugar a la repetición solicitada del período 2002. En este sentido, sostiene que existe una valoración desacertada de la prueba y de los hechos, lo cual conlleva arbitrariedad en tanto no arroja claridad respecto del porcentaje de confiscatoriedad, del monto del quebranto impositivo y, porque además suple la solicitud del contribuyente al hacer lugar por el período fiscal 2002 a una repetición que no fue solicitada.

En concordancia, expresa que ni la sentencia recurrida, ni la pericia contable ni la medida para mejor proveer determinan el quebranto impositivo de modo claro, ello en tanto los expertos no lograron establecer el porcentaje de confiscatoriedad. Por lo tanto, considera que el *thema decidendum* se torna incierto y, que se vulnera el principio de congruencia.

Así las cosas, postula que el Tribunal Fiscal de la Nación debió pronunciarse sobre si resultaba correcta la aplicación del método de ajuste por inflación para evitar la posible confiscatoriedad que se produciría de una parte sustancial de la renta o el capital.

Seguidamente, se agravia respecto de la imposición de costas. En este orden de ideas, manifiesta que las costas quedan subordinadas a la cuestión de fondo, por lo que en caso de revocarse la sentencia, las costas podrían responder al principio objetivo de la derrota establecido en el artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Finalmente, aduce que los intereses resarcitorios, fueron solicitados por la parte actora de manera extemporánea. En consecuencia, refiere que aun cuando el artículo 179 de la LPT prevea


#37194177#362127302#20230322133845565

su aplicación, lo requerido por la parte actora respecto de la tasa de interés debió haber sido planteado al momento de interponer la demanda.

Ello así, sostiene que existe arbitrariedad en el decisorio al prescindirse de la legislación aplicable en la materia, como así también de la jurisprudencia de la Cámara del Fuero emanada de la Corte Suprema.

Por lo tanto, concluye que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación respecto a la tasa de interés aplicable para el cálculo de los intereses resarcitorios, no resulta acorde a derecho porque el planteo de la parte actora es extemporáneo y el *a quo* no solo lo contempló erróneamente sino que tampoco aplicó la ley especial, lo cual causa un gravamen irreparable.

IV. Que, de manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (confr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: “*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*”, del 29/5/2008; “*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; “*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 21/10/2010; “*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*”, del 18/4/2011; “*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 25/8/2011, “*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 7/8/2014, “*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*”, del

#37194177#362127302#20230322133845565

7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018; "*Akapol SACIFI c/ EN-AFIP-DGI-Resol 41/07-Períodos 2002/2003 s/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 10144/2009/CA1, del 17/3/2022; entre otros).

V. Que, en primer lugar, corresponde analizar las constancias del expediente administrativo y de la causa bajo estudio:

(i) El 15/12/2008 la parte actora inició ante la AFIP-DGI la acción de repetición mediante la cual solicitó la repetición de la suma de cuatro millones seiscientos sesenta y cinco mil cuatrocientos veintidós pesos con noventa y siete centavos ($4.665.422,97.-) ingresados en forma indebida en concepto de IG en los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, como consecuencia de no haber aplicado en la liquidación del tributo en el período fiscal 2002 las disposiciones contenidas en el Título IV de la Ley de Impuesto a las Ganancias referidas al ajuste por inflación impositivo, que arrojó un quebranto de catorce millones setecientos cincuenta y siete mil ochocientos pesos con treinta y cuatro centavos ($14.757.800,34.-) (confr. fs. 1/12 del expte. adm. N° 54186-I C8).

(ii) El 23/12/2008 el Licenciado Benolol, contador público independiente, comunicó a la AFIP-DGI los resultados del análisis efectuado sobre la determinación de resultados impositivos de Carsa S.A. obtenidos por el ejercicio cerrado el 31/8/2002. Ello así, informó que los resultados impositivos, sin la incidencia del ajuste por inflación, alcanzaban una ganancia de $1.132.641,77.-, mientras que los resultados impositivos con la corrección que implica el ajuste por inflación arrojaban una pérdida de $14.757.800,30.- (confr. fs. 18/19 del expte. adm. N° 54186-I C8).

(iii) El 29/9/2010 la AFIP-DGI dictó la Resolución 121/10 mediante la cual dispuso: 1) no hacer lugar al reconocimiento del quebranto en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002 y; 2) no hacer lugar a la acción de repetición solicitada con

relación a los períodos 2003 y 2004 (confr. fs. 68/78 del expte. adm. N° 54186-I C8).

(iv) El 1/11/2010 la parte actora apeló la Resolución N° 121/10 ante el Tribunal Fiscal de la Nación y solicitó se dejara sin efecto la mencionada resolución y se hiciera lugar a la acción de repetición así como también al reconocimiento del quebranto oportunamente peticionado, con costas (confr. fs. 18/29vta.)

(v) El 20/12/2011 el perito contador Benolol ratificó su informe pericial contable presentado el 23/12/2002 (confr. fs. 73).

(vi) El 27/3/2013 los peritos contadores de la parte actora y de la parte demandada presentaron el informe pericial correspondiente. Por su parte, el perito contador de Carsa S.A. informó que respecto del período 2002 en el supuesto de la liquidación del IG con aplicación del ajuste por inflación impositivo el resultado arrojaba un quebranto que ascendía a $14.757.800,34; mientras que sin la aplicación del ajuste por inflación impositivo, el resultado impositivo era de $1.132.641,77. Seguidamente, el perito contador del Fisco, respecto al período 2002, informó que en el caso de la liquidación del IG con aplicación del ajuste por inflación impositivo no era posible realizar el cálculo en tanto no existían los índices necesarios para efectuar el ajuste y, respecto de la liquidación del IG sin la aplicación del ajuste por inflación impositivo determinó que el resultado impositivo era de $1.132.641,77 (confr. fs. 140 y fs. 143/144).

(vii) El 9/4/2013 la parte actora impugnó el informe pericial presentado por el perito contador del Fisco (confr. fs. 154/155).

(viii) El 23/5/2013 el perito contador del Fisco contestó las impugnaciones de la parte actora y ratificó las respuestas dadas en la pericia oportunamente presentada (confr. fs. 161/164).

(ix) El 30/12/2016 el Tribunal Fiscal de la Nación ordenó una medida para mejor proveer mediante la cual solicitó a los peritos contadores intervinientes que informaran de manera conjunta cuál es el porcentaje que surge de relacionar el monto del impuesto a las ganancias abonado por el período fiscal 2002 y la ganancia contable de ese ejercicio antes del pago del impuesto a la ganancias y, el porcentaje de comparar el impuesto ingresado más el que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el quebranto trasladable a ejercicios futuros (confr. fs. 196).

(x) El 5/6/2017 los peritos contadores cumplimentaron la medida para mejor proveer. Ello así, el perito de la parte actora expuso que atento a que el resultado contable del ejercicio fiscal 2002 antes del impuesto a las ganancias arrojó una pérdida por la suma de $19.941.393,77.-y, que mediante la medida para mejor proveer se solicitó que se informara un porcentaje en relación a una "ganancia contable", la cual no se verificaba en el período fiscal 2002, no era posible responder. Por su parte, el perito contador de la demandada señaló que el porcentaje que surgía de relacionar el monto del IG abonado por el período fiscal 2002 de $0.- con la ganancia contable de ese ejercicio antes del pago del IG de -$5.454.731,52, era de 0%. Por otro lado, respecto del porcentaje que surgiría de comparar el impuesto ingresado más el que resultara de aplicar la tasa del impuesto sobre el quebranto trasladable a ejercicios futuros, el perito contador de Carsa S.A. expresó que no era posible obtener matemáticamente un porcentaje, ya que el cociente de esa relación arrojaba un número negativo. En este orden de ideas, el perito contador del Fisco, luego de efectuar un análisis, informó que no era posible determinar el porcentaje solicitado (confr. fs. 212/215).

(xi) El 28/6/2017 la parte actora impugnó las respuestas dadas por el perito contador del Fisco.

VI. Que, así las cosas, cabe determinar que los agravios a tratar son los siguientes: (i) la procedencia de la repetición del período fiscal 2002, respecto del cual la parte demandada se agravia no solo porque sostiene que no se establece con certeza el porcentaje de confiscatoriedad, sino que además aduce que se hizo lugar a una repetición que no fue solicitada, todo lo cual implica un supuesta de arbitrariedad en la sentencia; (ii) en caso de no dejarse sin efecto la repetición del período fiscal 2002, la aplicación de la tasa de interés establecida y; (iii) la imposición de las costas de la repetición del período fiscal 2002 –las que fueron apeladas por la parte demandada–, y la imposición de las costas derivadas del rechazo de la repetición respecto de los períodos fiscales 2003 y 2004, las cuales fueron apeladas por la parte actora.

VII. Que, en este entendimiento, es importante recordar que esta Sala, en la causa “*Establecimiento El Carmen SRL c/ EN-AFIP DGI ley 24.073 s/ proceso de conocimiento*”, Expediente Nº 48285/03, del 11/11/2010 –entre otros precedentes–, reseñó la secuencia histórica del mentado mecanismo de ajuste, tanto desde al plano normativo –fundamentalmente desde su instauración por la Ley N° 23.260, pasando por la aprobación de la denominada Ley de Convertibilidad del Austral (Ley N° 23.928), hasta llegar al dictado de la Ley N° 24.073, que suspendió la aplicación del mecanismo a partir de abril de 1992–; el plano macroeconómico y jurídico: salida del régimen de convertibilidad –con especial mención de la Ley de Emergencia Económica (Ley N° 25.561), de los Decretos 214/02, 1269/02, 554/03, de la resolución de la Secretaría de Hacienda 100/02 y la nota externa 10/02 de la AFIP–, hasta llegar al plano jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el dictado de los precedentes “*Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo*”, del

#37194177#362127302#20230322133845565

30/6/2005 (confr. Fallos 328:2567) y "*Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo*", del 3/7/2009 (confr. Fallos: 332:1571).

Allí se señaló que de los precedentes jurisprudenciales referidos, que resultan complementarios, se extrae en primer lugar, y como principio general, que el plexo normativo que impide a los contribuyentes la actualización de los balances impositivos para el cálculo de tributos, tuvo origen en el *"órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del poder tributario –respetándose, incluso, el procedimiento legislativo que estatuye el art. 52 de la norma suprema–*", por lo cual "*no puede alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria, conclusión que no se modifica por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario*" (v. Considerando IV, fallo ant. cit.).

En este orden de ideas, también se sostuvo que, sin perjuicio de ello, la Corte Suprema entendió que la eventual confiscatoriedad que puede provocar el cálculo del impuesto a las ganancias sin el ajuste opera como excepción al principio general expuesto. Confiscatoriedad que fue definida, a la luz de la jurisprudencia clásica del tribunal, como "*absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital*" "*que exceda los límites razonables de imposición*" (confr. CSJN Fallos: 332:1571, Considerando 14).

Además, se afirmó que la Corte entendió que la configuración de esa excepción debe ser debidamente fundada y acreditada por el contribuyente que solicita la aplicación de la actualización en cuestión. Carga probatoria que, en principio, sólo podría cumplirse a través de un peritaje contable (confr. CSJN, *in re*: "*Bertoto, Bruera y Cía S.A.C. y F. c/ Estado Nacional - AFIP - DGI s/ demanda de repetición*", del 19/5/2010, Fallos 333:631). Y, en cuanto al contenido concreto de dicho medio probatorio, señaló 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, ya que tal compulsa no trasciende el ámbito infra constitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada*” (confr. “*Candy*”, Considerando 4º y “*Dugan Trocello*”, Considerando único, segundo párrafo).

Para finalizar, se indicó que, sin perjuicio de lo descripto, si entre la ganancia neta sujeta al IG, calculada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de la aplicación del mecanismo de actualización “*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*” (“*Candy*”, Considerando 14º), deberá aplicarse el mecanismo de ajuste.

Por otro lado, también tiene dicho esta Sala, en el precedente “*IBM Argentina SA c/ EN-AFIP DGI-Resol 4/10 (REGN) s/ Dirección General Impositiva*”, Causa Nº 2901/2010, del 26/12/2018 que la Corte Suprema, luego de dictados los precedentes “*Dugan Trocello*” y “*Candy*”, negó que pudiera considerarse vulnerada la garantía constitucional de “no confiscatoriedad” si los resultados del ejercicio arrojaban quebranto.

Efectivamente, en el precedente “*Estancias Argentinas El Hornero SA c/ EN-AFIP-DGI c/ proceso de conocimiento*”, del 2/10/2012, haciendo suyos los fundamentos del dictamen de la Procuración General de la Nación, la Corte Suprema, luego de efectuar una reseña de los distintos tratamientos que tuvo el instituto

del quebranto en la historia de la imposición sobre la renta, afirmó que: "*Tal solución pretoriana del Tribunal* [en referencia a la jurisprudencia que admite la posibilidad de que un tributo resulte inconstitucional por confiscatorio] *tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable sea la renta o el capital de los contribuyentes*".

"*Es de toda evidencia que el caso de autos no puede ser encuadrado dentro de los lineamientos de esa doctrina, por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisible de éstos*".

Por tal motivo, y al no haber esa parte alegado ni mucho menos demostrado qué otra eventual causa de agravio constitucional padece a causa de la suspensión del mecanismo de ajuste inflacionario en trato, estimo que con lo dicho basta para desestimar su demanda" (los subrayados no me pertenecen) (confr. Fallos 335:1923).

Dicha hermenéutica jurídica fue reiterada en los precedentes "*Alubia SA c/ AFIP-DGI s/ repetición*", del 4/11/2014; "*Natufarma SA c/ AFIP-DGI s/ demanda contenciosa*", del 24/2/2015 –en la que se sostuvo que "*...la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente 'Candy' tiene por objeto evitar que se configure el supuesto de confiscatoriedad que –según los lineamientos de una tradicional jurisprudencia de la Corte– se produce cuando el pago de un impuesto implica la absorción, por parte del Estado, 'de una porción sustancial de la renta o el capital' … sin que corresponda derivar de tal doctrina el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otros ejercicios fiscales…*"–; "*Consolidar Administradora de Riesgo*

#37194177#362127302#20230322133845565

de Trabajo ART SA c/ EN-AFIP-DGI-Resol. LGCN 140/08 s/ DGI”, del 11/8/2015, “*Bayer SA y otro c/ AFIP s/ impugnación de acto administrativo*”, del 14/8/2018 y, más recientemente, “*Giorno SA c/ AFIP – DGI s/ varios*”, del 24/11/2021.

En suma, tal como acertadamente lo indicó el Sr. Fiscal General ante esta Cámara en su dictamen del 24/11/2020, la Corte Suprema de Justicia, para arribar a las conclusiones expuestas, hizo mérito especialmente de circunstancias fácticas y probatorias en torno a la comprobación de la alegada confiscatoriedad en cada período cuestionado.

VIII. Que, lo examinado en el considerando anterior guarda relación con el agravio del Fisco, el cual aduce no solo que la sentencia recurrida con relación al período fiscal 2002 hizo lugar a una repetición que no fue solicitada, sino que también se efectuó una valoración desacertada de la prueba y de los hechos, lo cual implica que el Tribunal Fiscal de la Nación incurrió en arbitrariedad porque no arroja claridad respecto del porcentaje de confiscatoriedad.

VIII.1. Así las cosas, corresponde expedirse primero respecto de la arbitrariedad alegada.

En este orden de ideas, tal y como surge de las constancias de autos, analizadas en el considerando V, la parte actora mediante el inició de las actuaciones administrativas –que fueron rechazadas–, solicitó la repetición de la suma de $4.665.422,97.- ingresados en forma indebida en concepto de IG en los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, como consecuencia de no haber aplicado en la liquidación del tributo en el período fiscal 2002 las disposiciones contenidas en el Título IV de la Ley de Impuesto a las Ganancias referidas al ajuste por inflación impositivo (confr. fs. 1/12 del expte. adm. N° 54186-I C8).

Posteriormente, inició la presente causa ante el Tribunal Fiscal de la Nación a fin de que se dejara sin efecto la

Resolución N° 121/10, se hiciera lugar a la acción de repetición denegada y se reconociera el quebranto solicitado (confr. fs. 18vta.).

Por otro lado, en lo que respecta a la valoración de la prueba y de los hechos efectuado por el Tribunal Fiscal de la Nación, cabe señalar que el mismo en el considerando VII1.- de su sentencia realizó un análisis de la prueba aportada respecto del período fiscal 2002.

De esta manera, corresponde concluir que no es procedente la arbitrariedad invocada, en tanto a diferencia de lo expuesto por la parte demandada, Carsa S.A. solicitó oportunamente la repetición del período fiscal 2002 y el Tribunal Fiscal de la Nación analizó y valoró la prueba aportada en la causa bajo análisis.

VIII.2. Por otro lado, con relación a los porcentajes de confiscatoriedad, cabe señalar que conforme se detalló en el considerando V, tanto el Licenciado Benolol, contador público independiente, como el perito contador Rene del Valle Ruiz propuesto por la parte actora, respecto del período fiscal 2002, informaron que los resultados impositivos sin la incidencia del ajuste por inflación, alcanzaban una ganancia de $1.132.641,77.-, mientras que los resultados impositivos con la corrección que implica el ajuste por inflación arrojaban una pérdida de $14.757.800,30.- (confr. fs. 18/19 del expte. adm. N° 54186-I C8 y fs. 140 del expte principal).

Además, el perito contador de la parte actora, manifestó que "*con relación al ajuste por inflación impositivo del período fiscal 2002 más arriba citado por la suma de $15.890.442,11, se informa que de los papeles de trabajo puestos a disposición surge que dicho importe queda comprendido por los siguientes conceptos: ajuste por inflación estático y dinámico por $23.193.003,74.- y $1.814.477,38.-, respectivamente, cuya suma asciende a $25.007.481,12.-, menos un ajuste de valuación de bienes de cambio por la suma de $9.117.039,01*" (confr. fs 140).

#37194177#362127302#20230322133845565

Por su parte, el perito contador propuesto por la parte demandada, José Luis Domper, en su pericia informó que en el caso de la liquidación del IG con aplicación del ajuste por inflación impositivo no era posible realizar el cálculo en tanto no existían los índices de precios al por mayor, nivel general, suministrado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, necesarios para efectuar el ajuste. Asimismo, respecto de la liquidación del IG sin la aplicación del ajuste por inflación impositivo determinó que el resultado impositivo era de $1.132.641,77 (confr. fs. 143/144).

Tampoco puede perderse de vista lo informado por los peritos contadores en la medida para mejor proveer que ordenara el Tribunal Fiscal de la Nación. Ello así, en cuanto a cuál sería el porcentaje de relacionar el monto del IG abonado por el período fiscal 2002 y la ganancia contable de ese ejercicio antes del pago del IG, el perito contador de la parte actora determino que “*el resultado contable del ejercicio fiscal 2002 antes del impuesto a las ganancias arrojó una pérdida por la suma de $19.941.393,77.- (...); con lo cual, atento que el presente punto pericial solicita que se informe un porcentaje en relación a una ‘ganancia contable’ que no se verifica en el período fiscal 2002, no resulta posible responder dicho punto*”. Al respecto, el perito contador del Fisco concluyó que “*el porcentaje que surge de relacionar el monto del Impuesto a las Ganancias abonado (efectivo) por el período fiscal 2002 –$0 (cero)– con la ganancia contable de ese ejercicio antes del pago del Impuesto a las Ganancias -$5.454.731,52- (...), es del 0%*” (confr. fs. 213/213vta.).

Asimismo, en relación con el porcentaje que surgiría de comparar el impuesto ingresado más el que resultara de aplicar la tasa sobre el quebranto trasladable a ejercicios futuros, el perito contador de Carsa S.A., determinó que “*en el caso que a ese quebranto impositivo del año 2002, se le aplicara la tasa del 35% del Impuesto a las Ganancias, el resultado ascendería a una suma*

negativa de $5.165.230,12.- (...). Por lo tanto, no resultaría posible obtener matemáticamente un porcentaje, toda vez que el cociente de esa relación arroja un número negativo; con lo cual ello implicaría obtener un porcentaje negativo que no se ajustaría a lo solicitado". Sin embargo, el perito contador del fisco en su respuesta, luego de efectuar un análisis, concluyó que "*no resulta posible informar el porcentaje de comparar el impuesto ingresado más el que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el quebranto trasladable a ejercicios futuros, conforme lo solicitado*" (confr. fs. 213vta./214vta.).

Se destaca entonces, que los expertos manifestaron que no era posible calcular los porcentuales requeridos, dado que los resultados impositivos arrojaban quebranto, o determinaron que el porcentaje era cero.

Ello así, no puede perderse de vista que de las constancias de autos no surge de forma precisa y unívoca información que permita saber si el impuesto efectivamente ingresado absorbió una parte sustancial de la renta obtenida por el contribuyente.

En este sentido, es dable puntualizar que la necesidad de conocer con precisión la incidencia del gravamen sobre los resultados de la firma, es dirimente en este análisis, ya que la prueba de la confiscatoriedad, a cargo del actor, debe ser concluyente (confr. CSJN, "*López López, Luis y otro c. Provincia de Santiago del Estero*", 15/10/1991, conf. Fallos: 314:1293 y esta Sala, *in re*: "*IBM Argentina SA"*, ya citada.).

Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al agravio deducido por la AFIP-DGI y revocar la repetición otorgada por el Tribunal Fiscal de la Nación respecto del período fiscal 2002.

En función de la forma en que se resuelve, no corresponde expedirse respecto del agravio relativo a los intereses.

IX. Que, por último, y con relación a los agravios deducidos por ambas partes contra la imposición de las costas

dispuesta en la anterior instancia, deben hacerse extensivos al caso los fundamentos expuestos por esta Sala en la causa “*Cartocor SA (TF 26537-I) c/ DGI*”, Causa Nº 27562/2012, del 15/11/2012 y, en consecuencia, ordenar que se distribuyan las mismas, en ambas instancias, en el orden causado (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Ello con más razón, si se tiene en cuenta que, en todas las sentencias dictadas por la Corte Suprema de Justicia sobre la temática aquí dirimida, entre los que se encuentran las señaladas en el considerando VIII, las costas fueron impuestas por su orden, en atención a la complejidad de la cuestión debatida y al resultado que se alcanza (confr. esta Sala, in re: “*IBM Argentina S.A.*”, ya citado).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** (*i*) admitir parcialmente el recurso deducido por la AFIP-DGI y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; (*ii*) hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora respecto de la imposición de costas e imponerlas en ambas instancias por su orden (confr. artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

A los fines del art 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO